

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Teorie a aplikace účtování a oceňování zásob
Theory and Application of Accounting and Evaluation of Stocks

Student:

Jiří Jašek

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Jiří Jašek**
Studijní program: **BG208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **62C2R049 Účetnictví a daně**
Specializace: **00 Účetnictví a daně**
Téma: **Teorie a aplikace účtování a oceňování zásob**
Theory and Application of Accounting and Evaluation of Stocks

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika zásob a jejich oceňování
 3. Účtování o zásobách
 4. Analýza oceňování a účtování zásob ve vybrané společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440 s. ISBN 978-80-7263-726-3.
KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2012*. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 712 s. ISBN 978-80-7357-744-5.
LOUŠA, František. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 134 s. ISBN 978-80-247-4115-4.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 10.05.2013


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně.

Datum odevzdání: 10. 5. 2013



Obsah

1 Úvod	5
2 Charakteristika zásob a jejich oceňování	6
2.1 Vymezení pojmu zásoby	6
2.1.1 Charakteristika zásob	6
2.1.2 Členění materiálových zásob	6
2.2 Oceňování zásob při jejich pořízení	7
2.2.1 Pořízení nákupem od dodavatelů	7
2.2.2 Vytvoření vlastní činností	8
2.2.3 Bezplatné nabytí	9
2.3 Způsoby oceňování zásob při jejich výdeji do spotřeby	10
2.3.1 Oceňování ve skutečných pořizovacích cenách	10
2.3.2 Metoda FIFO	11
2.3.3 Metoda váženého aritmetického průměru	12
2.3.4 Metoda pevné skladové ceny s odchylkou	13
2.3.5 Metoda LIFO	15
3 Účtování o zásobách	18
3.1 Účtování způsobem A	18
3.2 Účtování způsobem B	19
3.3 Účtování o materiálu	20
3.3.1 Pořízení materiálu a reklamace	20
3.3.2 Materiál na skladě - účtování způsobem A	21
3.3.3 Materiál na skladě - účtování způsobem B	22
3.3.4 Materiál na cestě a nevyfakturované dodávky	23
3.4 Zásoby vlastní výroby	24
3.4.1 Nedokončená výroba	24
3.4.2 Polotovary vlastní výroby	25
3.4.3 Výrobky	26
3.4.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	27
3.5 Zboží	28
3.5.1 Pořízení zboží	28
3.5.2 Zboží na skladě a v prodejnách - účtování způsobem A	29
3.5.3 Zboží na skladě a v prodejnách - účtování způsobem B	30
3.5.4 Zboží na cestě	31
3.6 Poskytnuté zálohy na zásoby	32
3.7 Opravné položky k zásobám	32
3.8 Ostatní účtování o zásobách	34
3.8.1 Prodej materiálu	34
3.8.2 Manka, škody a přebytky na zásobách	35
4 Analýza oceňování a účtování zásob ve vybrané společnosti	38
4.1 Základní informace o společnosti	38
4.2 Způsob vedení účetnictví ve společnosti	39
4.2.1 Základní informace o účetnictví ve vybrané společnosti	39
4.2.2 Účtování o zásobách ve vybrané společnosti	41
4.2.3 Inventarizace zásob ve vybrané společnosti	45
4.2.4 Tvorba opravných položek k nevyužitým zásobám společnosti	46
4.3 Analýza oceňování zásob	46
4.3.1 Oceňování zásob ve vybrané společnosti při jejich pořízení	47

4.3.2 Analýza oceňování zásob při jejich výdeji do spotřeby	47
5 Závěr	54
Seznam použité literatury	55
Seznam zkratk	56
Seznam tabulek, vzorců, schémat, obrázků a grafů	
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Zásoby jsou nedílnou součástí drtivé většiny výrobních podniků. Zaujímají důležité postavení v rozhodování řídicích pracovníků, jelikož se do nich investuje velké množství peněz. Peníze, které jsou vloženy do zásob, nezíská účetní jednotka zpět, dokud nejsou zásoby přeměněny ve výrobky, které se následně prodají a vytvoří příjem peněžních prostředků. Je proto důležité zásoby v podniku řídit tak, aby jich na skladě bylo optimální množství a nevznikaly nadměrné náklady při skladování přebytku zásob nebo naopak při případném zastavení výroby kvůli nedostatku zásob. Řízení skladového hospodářství může účetním jednotkám uspořit mnoho peněz.

Cílem bakalářské práce je objasnit a specifikovat problematiku účtování a oceňování podnikových zásob, poukázat jak velký je rozdíl mezi teorií a účetnictvím zavedeným v praxi ve skutečné společnosti a jedním z posledních cílů práce je analýza ocenění zásob při výdeji do spotřeby ve vybrané společnosti, interpretace výsledků a návrh řešení.

Práce je rozdělena do tří hlavních částí. V první části je vymezeno, co to podnikové zásoby jsou, co vše se do nich zahrnuje a do jakých skupin se dělí. Dále první část nabídne vymezení způsobů, jakými se oceňují zásoby při jejich pořízení a výdeji ze skladu do spotřeby.

Ve druhé části je řešeno účtování o zásobách z pohledu teoretického. Je zde uvedeno, jak se správně účtuje o zásobách a na které účty se jednotlivé účetní případy zaúčtují a to v členění do skupin materiálu, zásob vlastní výroby a zboží.

Poslední část je zaměřena na hlavní cíl bakalářské práce a to na praktické využití účtování a oceňování zásob. Tato část ukazuje, jaký rozdíl je mezi teorií účtování a účtováním, které je prakticky využíváno řadu let ve vybrané výrobní společnosti. Nejen, že je na vybrané společnosti názorně předvedeno, jak se o zásobách skutečně účtuje, ale na základě údajů z této společnosti je také uskutečněno šetření v analytické části. Analýza se zaměřuje na způsob oceňování zásob při jejich výdeji do spotřeby. Z dat získaných od společnosti analýza porovnává současný způsob oceňování s jinou, často využívanou, metodou.

Vlastní názory jsou v celé práci vyjádřeny v textu, který je vyznačen kurzívou.

V práci byly využity metody popisu, analýzy, srovnání a praktické aplikace. Metoda popisu byla použita především v teoretické části. V praktické části práce byly použity další tři uvedené metody, analýza, srovnání a praktická aplikace.

2 Charakteristika zásob a jejich oceňování

2.1 Vymezení pojmu zásoby

2.1.1 Charakteristika zásob

Zásoby patří mezi oběžný neboli krátkodobý majetek podniku, který zde setrvává kratší dobu než jeden rok. Tento oběžný majetek se spotřebovává ve výrobním procesu a stává se součástí výrobků, které podniky produkuje. Získané výrobky jsou prodávány odběratelům a účetní jednotce přináší zisk. Zásoby jsou tedy pořizovány kvůli vytvoření zisku a zhodnocení do nich vložených peněžních prostředků.

Ve směrné účtové osnově najdeme zásoby v účtové třídě číslo 1. [4]

2.1.2 Členění materiálových zásob

Zásoby se člení do těchto tří skupin:

a) Skladový materiál

- **suroviny** - základní materiál, který ve výrobním procesu přechází zcela nebo zčásti do výrobku a stává se jeho podstatou;
- **pomocné látky** - hmoty, které přecházejí přímo do výrobku, ale netvoří jeho podstatu;
- **provozovací látky** - jsou zapotřebí k zajištění plynulého provozu podniku (např. čisticí prostředky, mazadla, palivo, kancelářský materiál);
- **náhradní díly** - uvádí do původního stavu majetek, jehož část je poškozená a brání tak v jeho využívání;
- **drobný hmotný majetek** - hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a s hodnotou ocenění nižší, než je minimální hranice pro zařazení do kategorie dlouhodobého hmotného majetku, kterou si zvolila účetní jednotka;
- **obaly** - brání poškození zásob a výrobků při jejich manipulaci a přepravě;
- **movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok, bez ohledu na to za jakou částku byly tyto movité věci pořízeny;**
- **pokusná zvířata.**

b) Zásoby vytvořené vlastní činností

- **nedokončená výroba** - rozpracované produkty, které prošly jednou nebo několika málo fázemi výrobního procesu. Nejsou již materiálem, ale nejsou také polotovarem nebo konečným výrobkem. Bez dalšího zpracování je obtížné, ne-li nemožné, nedokončenou výrobu komukoliv prodat. Nedokončená výroba nevzniká pouze ve výrobní činnosti.

Vytváří se také v oblastech, kde nejsou vyráběny hmotné produkty, jako jsou například opravárenské služby;

- **polotovary vlastní výroby** - produkty, které neprošly všemi fázemi výrobního procesu. Je nutné jejich další zpracování, ale taktéž jsou vhodné k prodeji podnikům, které tyto polotovary zakomponují do svých výrobků, či konečným spotřebitelům. Polotovary se nejčastěji skladují odděleně od ostatních zásob;
- **hotové výrobky** - dokončený produkt, který prošel všemi fázemi výrobního procesu, ale dosud nebyl prodán. Skladují se v odbytových skladech, dokud nejsou přepraveny k odběratelům. Hotové výrobky jsou určeny k uspokojení potřeb zákazníků, ale také ke spotřebě v podniku, ve kterém byly výrobky zhotoveny;
- **mladá zvířata a jejich skupiny** - patří zde mladá a ostatní chovná zvířata a jejich skupiny, jak z vlastní produkce, tak i zvířata nakupovaná, která účetní jednotka nezahrnula do účtové třídy 0 - dlouhodobého hmotného majetku. Patří zde například kožešinová zvířata, slepice, husy, včelstva a další.

c) Zboží

- movité věci a zvířata, které účetní jednotka pořizuje za účelem jejich dalšího prodeje. V časovém horizontu mezi nákupem a prodejem zboží tyto zásoby nemění svou podobu. Prodávají se v takovém stavu, ve kterém byly pořízeny, pouze se mohou lišit v detailech, jako je například rozdílný obal;
- nemovitosti, které jsou nakupovány a dále prodávány účetní jednotkou, založenou za tímto účelem. [3]

2.2 Oceňování zásob při jejich pořízení

Podle zákona o účetnictví je možné ocenit zásoby, které si účetní jednotka pořídí, třemi způsoby. Jedná se o ocenění v pořizovací ceně, ve vlastních nákladech výroby nebo v reprodukční pořizovací ceně. V následujícím textu jsou tyto oceňovací techniky více přiblíženy.

2.2.1 Pořízení nákupem od dodavatelů

Pokud účetní jednotka nakupuje zásoby od dodavatelů, musí jako protihodnotu za tyto zásoby zaplatit peněžní částku, která je vyjádřena termínem pořizovací cena. Tato cena se vypočítá jako součet ceny pořízení a nákladů souvisejících s pořízením zásob.

Pořizovací cena se tedy skládá ze dvou částí:

- **cena pořízení** - peněžní částka, kterou je odběratel povinen zaplatit za samotný materiál či zboží při jejich koupi;
- **náklady související s pořízením zásob** - náklady, které přímo souvisí s pořízením zásob a které je nutné vynaložit při koupi materiálu či zboží. Jsou to například náklady na dopravu, clo při pořízení ze států mimo EU, pojistné, provize a u neplátců DPH i tato daň z přidané hodnoty. Službu, jako je doprava zásob do skladu, má účetní jednotka možnost nakoupit od externí firmy, nebo si ji může zabezpečit aktivací vlastních podnikových služeb. [3]

Pořízení zásob ze zahraničí

Zásoby je možné pořídit od tuzemských dodavatelů, z členských zemí EU nebo ze zemí mimo EU. Pořídí-li si účetní jednotka zásoby nákupem ze zahraničí, musí přepočítat hodnotu zásob z cizí měny na české koruny. K přepočtu slouží buď denní kurz, který vyhláší Česká národní banka a kurz je aktuální ke dni uskutečnění účetního případu, nebo je k dispozici pevný kurz, který taktéž vyhláší ČNB. Pevný kurz si účetní jednotka zvolí na určité období a v tomto období přepočítává účetní případy stále stejným poměrem.

Jsou-li zásoby pořízeny ze zemí EU, česká účetní jednotka si sama vypočte DPH z přijaté zásilky a odvede tuto daň finančnímu úřadu. Pokud má účetní jednotka k dispozici od zahraničního dodavatele daňový doklad, má nárok na odpočet daně.

Pokud jsou zásoby zakoupeny v zemi, která není členem Evropské unie, je nutné za zásilku uhradit clo. Clo se stává součástí pořizovací ceny zásob a tak navyšuje základ pro výpočet DPH, která se vypočítá obdobným způsobem jako je tomu u pořízení zásob ze zemí EU. [8]

2.2.2 Vytvoření vlastní činností

Účetní jednotka si může vyrobit zásoby svou vlastní činností. V tomto případě se zásoby oceňují ve vlastních nákladech výroby. Hodnotu vytvořených zásob zjistíme buď součtem skutečných přímých a nepřímých nákladů, které byly při výrobě vynaloženy nebo z předběžných kalkulací, které jsou sestavovány před zahájením výroby. Ocenění vlastního produktu dle kalkulací se může lišit s ohledem na odlišnost typů výroby. Z následující tabulky je možné vyčíst, že čím delší výrobní cyklus nastane, tím vyšší úroveň ocenění vlastními náklady se použije. [3]

Tab. 2.1 - Ocenění vlastní činnosti při různých druzích výroby dle vyhlášky 500/2002 Sb.

Druh výroby	Typ produktu	Vlastní náklady
Krátkodobý nepřetržitý cyklus	Nedokončená výroba	Přímý materiál
	Polotovary	Přímý materiál + přímé mzdy
	Výrobky	Přímý materiál + přímé mzdy
Hromadná výroba	Výrobky	Přímý materiál + přímé mzdy + ostatní přímé náklady
Velkosériová výroba	Výrobky	Přímý materiál + přímé mzdy + ostatní přímé náklady
Malosériová výroba	Výrobky	Přímý materiál + přímé mzdy + ostatní přímé náklady + výrobní režie
Kusová výroba	Výrobky	Přímý materiál + přímé mzdy + ostatní přímé náklady + výrobní režie
Zakázková výroba	Výrobky	Přímý materiál + přímé mzdy + ostatní přímé náklady + výrobní režie
Dlouhodobý výrobní cyklus nad 12 měsíců	Výrobky	Přímý materiál + přímé mzdy + ostatní přímé náklady + výrobní režie

Zdroj: vlastní zpracování

2.2.3 Bezplatné nabytí

O pořízení zásob způsobem bezplatného nabytí se hovoří tehdy, když účetní jednotce materiál nebo zboží někdo daruje nebo je při inventarizaci ve skladě nalezená nová zásoba, která ještě není vedena v evidenci. U bezplatného nabytí, kdy není známa cena produktu, se používá ocenění pomocí reprodukční pořizovací ceny. Takové ceny, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cenu je možné zjistit pomocí odborného posudku znalce. [1]

Posudku znalce je vhodné využít, pokud se jedná o majetek vyšší hodnoty, kdy je poplatek za odborný odhad zanedbatelný oproti hodnotě nově nalezeného nebo darovaného majetku. Jedná-li se pouze o drobný majetek, u kterého se předpokládá, že nemá velkou hodnotu, může si tento majetek ohodnotit sama účetní jednotka podle běžné ceny, za kterou se dá takový majetek zakoupit na trhu. U drobného majetku se často stává, že by účetní jednotka

zaplatila vyšší částku znalci za odborný posudek, než je skutečná hodnota samotného oceňovaného majetku. A to je velice nevýhodné.

Také zvířata vlastního odchovu, odpad a nespotřebované zbytkové produkty, které byly navraceny do skladu, spadají mezi produkty, které jsou oceňovány v reprodukční pořizovací ceně. [2]

2.3 Způsoby oceňování zásob při jejich výdeji do spotřeby

Při nákupu materiálu dochází často k tomu, že ceny jednoho druhu materiálu jsou odlišné jak od různých dodavatelů, tak i od jednoho dodavatele v různé době dodání. Tím mohou vznikat různé komplikace, zejména při oceňování vydaného materiálu ze skladu. Úbytek materiálu se uskutečňuje v pořizovacích cenách, ve kterých je materiál evidován na skladě. Tohoto způsobu lze využít jen tehdy, když je skutečně známo, ze kterého přírůstku zásob došlo k výdeji. Pro ocenění zásob, které jsou vydávány do spotřeby, se využívá následujících metod.

2.3.1 Oceňování ve skutečných pořizovacích cenách

Oceňování ve skutečných pořizovacích cenách se využívá především u zakázkové výroby, kdy se konkrétní výrobek skládá z konkrétního kusu materiálu. Tento materiál se ze skladu vydá do výroby v takové ceně, za kterou byl pořízen. Je nutné evidovat a sledovat materiál během celého výrobního procesu v pořizovací ceně. [3]

Příklad výpočtu metodou skutečných pořizovacích cen:

Podnik si pořídil kabel na výrobu zařízení, které spojuje tahač s přívěsem, v nákupech, které jsou uvedeny v tabulce 2.2.

Tab. 2.2 - Zadání příkladu na metodu skutečných pořizovacích cen

Den nákupu	Množství (m)	Cena (Kč/m)
5.7.	50	55
6.7.	35	60
10.7.	90	70
18.7.	70	90

- 19.7. byl vydán do spotřeby materiál, který byl pořízen 18.7. Materiál si vybral zákazník na zakázkovou výrobu, kterou si u firmy nechává zhotovit;
- 20.7. byl vydán do spotřeby materiál, který byl pořízen 5.7. a 10.7. Materiál si vybral zákazník na zakázkovou výrobu, kterou si u firmy nechává zhotovit.

Tab. 2.3 - Řešení příkladu na metodu skutečných pořizovacích cen

Den spotřeby	Množství (m)	Výpočet ocenění	Cena
19.7.	70	$70 \cdot 90$	6 300 Kč
20.7.	140	$50 \cdot 55 + 90 \cdot 70$	9 050 Kč

- Na obě zakázky bylo celkem spotřebováno 210 m materiálu v celkové hodnotě 15 350 Kč.
Na skladě zůstala zásoba 35 m materiálu v celkové hodnotě 2 100 Kč.

2.3.2 Metoda FIFO

Název metody FIFO je zkratka odvozená z anglického výrazu „First in, first out“ nebo-li, volně přeloženo do češtiny, první do skladu, první ze skladu. Zásoby, které byly pořízeny nejdříve, se jako první vydávají do spotřeby a oceňují se pořizovací cenou, za kterou byly zásoby zakoupeny. Při této metodě je nutné vést pomocnou evidenci, ze které je možné vysledovat, kolik měrných jednotek jednotlivých druhů zásob na skladě zbývá a jakou cenou se zbývajících druh zásob oceňuje. [5]

Příklad výpočtu metodou FIFO:

Podnik si pořídil kabel na výrobu zařízení, které spojuje tahač s přívěsem, v nákupech, které jsou uvedeny v tabulce 2.4.

Tab. 2.4 - Zadání příkladu na metodu FIFO

Den nákupu	Množství (m)	Cena (Kč/m)
5.7.	50	55
6.7.	35	60
10.7.	90	70
18.7.	70	90

Celkově je na skladě 245 m kabelu, 8.7. a 20.7. je vydán materiál do spotřeby:

Tab. 2.5 - Řešení příkladu na metodu FIFO

Den spotřeby	Množství (m)	Výpočet ocenění	Cena
8.7.	70	$50 \cdot 55 + 20 \cdot 60$	3 950 Kč
20.7.	140	$15 \cdot 60 + 90 \cdot 70 + 35 \cdot 90$	10 350 Kč

- 8.7. je vyskladněno 50 m po 55 Kč/m a 20 m po 60 Kč/m, ocenění vydaných zásob do spotřeby činí 3 950 Kč;
- 20.7. je vyskladněno zbývajících 15 m kabelu v ceně 60 Kč/m k tomu se přičte 90 m kabelu v ceně 70 Kč/m a do požadovaných 140 m je nutné ještě dodat 35 m po 90 Kč/m. Celkově je do spotřeby vydáno 140 m látky v ceně 10 350 Kč;
- Celková spotřeba za oba dva dny činí 210 m kabelu v celkovém ocenění 14 300 Kč.

2.3.3 Metoda váženého aritmetického průměru

Cena při úbytku zásob ze skladu může mít formu váženého aritmetického průměru, kdy jsou průměrovány všechny pořizovací ceny, za které byly zásoby pořízeny. Vážený aritmetický průměr se počítá pro každý druh zásoby zvlášť následujícím způsobem.

Výpočet váženého aritmetického průměru [8]: (2.1)

$$\text{vážený aritmetický průměr} = \frac{\text{stav příslušného materiálu v Kč}}{\text{stav příslušného materiálu v jednotkách množství}}$$

Vážený aritmetický průměr může mít dvě podoby:

- **Klouzavý vážený aritmetický průměr** - vypočítává se při každém vyskladnění;
- **Prostý vážený aritmetický průměr** - počítá se minimálně jednou měsíčně a používá se pro výpočet ceny při vyskladnění zásob po celý následující měsíc. [2]

Příklad výpočtu metodou váženého aritmetického průměru:

Podnik si pořídil kabel na výrobu zařízení, které spojuje tahač s přívěsem, v nákupech, které jsou uvedeny v tabulce 2.6.

Tab. 2.6 - Zadání příkladu na vážený aritmetický průměr

Den nákupu	Množství (m)	Cena (Kč/m)
5.7.	50	55
6.7.	35	60
10.7.	90	70
18.7.	70	90

- Dne 8.7. účetní jednotka rozhodla o výdeji 70 tun materiálu do spotřeby.

$$\text{Výpočet: } \frac{50 \cdot 55 + (35 \cdot 60)}{85} = \frac{4\,850}{85} = 57,01 \text{ Kč/m}$$

- Do spotřeby se vydá 70 m v ocenění 57,01 Kč/m, což je v celkovém úhrnu 3 990,70 Kč;
- Dne 20.7. účetní jednotka rozhodla o výdeji 140 tun materiálu do spotřeby.

$$\text{Výpočet: } \frac{4\,850 - 70 \cdot 57,01 + 90 \cdot 70 + (70 \cdot 90)}{85 - 70 + 160} = \frac{13\,459,3}{175} = 76,91 \text{ Kč/m}$$

- Do spotřeby se vydá 140 m v ocenění 76,91 Kč/m, což je v celkovém úhrnu 10 767,40 Kč;
- Celková spotřeba za oba dva dny činí 210 m kabelu v celkovém ocenění 14 758,10 Kč.

2.3.4 Metoda pevné skladové ceny s odchylkou

Při použití pevné skladové ceny s odchylkou se syntetický účet 112 nebo 132 rozdělí na dva analytické účty. První z účtů eviduje pevnou cenu zásob, kterou si účetní jednotka předem zvolí na určité období a na druhý analytický účet se zapisuje rozdíl mezi zvolenou pevnou cenou a skutečnou pořizovací cenou dodávky. Tento rozdíl se označuje jako odchylka. Odchylka se při vyskladnění ze skladu rozpouští v nákladech účetní jednotky.

Tato metoda má význam v oblasti vnitropodnikového řízení, neboť zaručuje všem hospodářským střediskům stejné náklady při spotřebě materiálu, a tedy srovnatelné vstupy do střediskových výsledovek, nezávisle na tržních výkyvech cen. Tím dává reálné podklady pro hodnocení výsledků hospodářských středisek. [3]

Příklad výpočtu metodou pevné skladové ceny s odchylkou:

Podnik si pořídil kabel na výrobu zařízení, které spojuje tahač s přívěsem, v nákupech, které jsou uvedeny v tabulce 2.8.

Tab. 2.8 - Zadání příkladu na pevnou skladovou cenu s odchylkou

Den nákupu	Množství (m)	Cena (Kč/m)
5.7.	50	55
6.7.	35	60
10.7.	90	70
18.7.	70	90

Pevná skladová cena byla stanovena účetní jednotkou ve výši 69 Kč/m kabelu.

Tab. 2.9 - Řešení příkladu na metodu pevné skladové ceny s odchylkou

Den spotřeby	Množství (m)	Výpočet ocenění	Cena	Odchylka
8.7.	70	$50 \cdot 69 + 20 \cdot 69$	4 830 Kč	- 880 Kč
20.7.	140	$15 \cdot 69 + 90 \cdot 69 + 35 \cdot 69$	9 660 Kč	690 Kč

Tab. 2.10 - Výpočet odchylky

Den spotřeby	Množství (m)	Výpočet odchylky	Odchylka (Kč)
8.7.	70	$50 \cdot (55 - 69) + 20 \cdot (60 - 69)$	- 880 Kč
20.7.	140	$15 \cdot (60 - 69) + 90 \cdot (70 - 69) + 35 \cdot (90 - 69)$	690 Kč

- 70 m kabelu, který je 8.7. vydán do spotřeby se ocení částkou 69 Kč/m a celkové ocenění této denní spotřeby činí 4 830 Kč. Odchylka je pro podnik pozitivní - 880 Kč;
- 20.7. se ocení 140 m kabelu, určeného ke spotřebě, taktéž částkou 69 Kč/m. Což dělá celkové ocenění 9 660 Kč. Odchylka je pro podnik negativní 690 Kč;
- Celková spotřeba za oba dva dny činí 210 m kabelu v celkovém ocenění 14 490 Kč a celková odchylka, která je pro podnik výnos činí 190 Kč.

2.3.5 Metoda LIFO

Název z anglického výrazu Last in, first out, v překladu znamená poslední do skladu, první ze skladu. Zásoby pořízené a vložené na sklad nejpozději, se spotřebovávají nejdříve. Tato metoda je opakem metody FIFO a je v České republice zakázána z toho důvodu, že díky inflaci nadhodnocuje náklady účetní jednotky a tím pádem se snižuje odváděná daň z příjmu. Naposledy koupené zásoby jsou pořízeny za vyšší cenu, která roste vlivem inflace, a proto je hodnota vyskladněných zásob vyšší, než je tomu u jiných metod. Právě kvůli schopnosti snížit odvod daně z příjmu je metoda LIFO v ČR zakázána. Dosud mají možnost používat metodu LIFO firmy, které účtují podle všeobecných účetních zásad US GAAP, které vznikly v USA a zde se také převážně aplikují.

Příklad výpočtu metodou LIFO:

Podnik si pořídil kabel na výrobu zařízení, které spojuje tahač s přívěsem, v nákupech, které jsou uvedeny v tabulce 2.11.

Tab. 2.11 - Zadání příkladu na metodu LIFO

Den nákupu	Množství (m)	Cena (Kč/m)
5.7.	50	55
6.7.	35	60
10.7.	90	70
18.7.	70	90

Celkově je na skladě 245 m kabelu, 8.7. a 20.7. je vydán materiál do spotřeby:

Tab. 2.12 - Řešení příkladu na metodu LIFO

Den spotřeby	Množství (m)	Výpočet ocenění	Cena
8.7.	70	$35 \cdot 60 + 35 \cdot 55$	4 025 Kč
20.7.	140	$70 \cdot 90 + 70 \cdot 70$	11 200 Kč

- 8.7. je vyskladněno 35 m kabelu po 60 Kč/m a 35 m po 55 Kč/m, ocenění vydaných zásob do spotřeby činí 4 025 Kč;

- 20.7. je vyskladněno 70 m kabelu v ceně 90 Kč/m k tomu se přičte 70 m kabelu v ceně 70 Kč/m. Celkově je do spotřeby vydáno 140 m látky v ceně 11 200 Kč;
- Celková spotřeba za oba dva dny činí 210 m kabelu v celkovém ocenění 15 225 Kč.

U všech čtyř metod jsou použity stejné příklady pro porovnání jednotlivých metod vůči ostatním. Je složité porovnat metodu oceňování ve skutečných pořizovacích cenách s ostatními metodami, jelikož se toto ocenění většinou provádí u zakázkové výroby, kdy si sám zákazník zvolí, z jakého materiálu by chtěl výrobek zhotovit a není běžnou praxí, že je vyrobeno více stejných kusů jednoho druhu výrobku. Jaký materiál se vyskladní, ovlivňuje zákazník a proto je tato metoda specifická. Z toho důvodu je tato metoda z porovnávání vyčleněna.

Také oceňovací metoda pevné skladové ceny s odchylkou je ovlivnitelná, ale v tomto případě účetní jednotkou. Výsledky ocenění přinesou vždy jiná čísla podle toho, jakou výši pevné ceny si účetní jednotka zvolí. Také tato metoda bude vyřazena z porovnávání vůči ostatním způsobům oceňování na základě našeho příkladu.

Metody FIFO, LIFO a výpočet podle váženého aritmetického průměru nejsou ovlivnitelné účetní jednotkou ani zákazníkem, proto jsou výsledky z příkladů porovnány a vyhodnoceny. Ještě je důležité si pro přehled uvést, že hodnotu materiálu vyskladněného ke spotřebě запиše účetní jednotka v účetnictví jako náklad. Náklady snižují výsledek hospodaření podniku.

- *U metody LIFO je hodnota ocenění vyskladněného materiálu nejvyšší a to 15 225 Kč. Jsou tak nejvyšší i náklady účetní jednotky. Tato metoda je vhodná pro účetní jednotku, která bude chtít ušetřit na odváděné dani z příjmu. Vyšší náklady znamenají nižší výsledek hospodaření, ze kterého se počítá daň. Účetní jednotka tedy odvede nižší daň než při použití jiných metod. Tato metoda se ovšem v České republice nesmí využívat;*
- *Naopak u metody FIFO výsledek vykazuje hodnotu vyskladněného materiálu ve výši 14 300 Kč. Náklady účetní jednotky jsou nižší než je tomu u metody LIFO a to znamená, že je výsledek hospodaření podniku vyšší a tím je vyšší i odváděná daň z příjmu. Ovšem metoda FIFO je vhodná pro účetní jednotku, která má v plánu získat v budoucnu vysokou půjčku od banky. Pracovníci banky poskytnou půjčku účetní jednotce ochotněji, když uvidí, že výsledek hospodaření této účetní jednotky je dostatečně vysoký a je pravděpodobnější včasné uhrazení splátek bance;*
- *Z výsledků příkladů je možné vyčíst, že metoda váženého aritmetického průměru je středem mezi oběma výše uvedenými metodami. Hodnota vyskladněného materiálu činí 14 758,1 Kč. Účetní jednotka sice odvede o trochu vyšší daň z příjmu než u metody LIFO,*

ale zároveň si udržuje možnost přijetí půjčky od banky, ovšem pravděpodobnost poskytnutí půjčky bankou je nižší než u metody FIFO.

3 Účtování o zásobách

Zásobám jsou ve směrné účtové osnově vyhrazeny účty v účtové třídě 1. Pro účtování o zásobách se využívají dva způsoby. Jsou to způsoby A a B. Přírůstky zásob se účtují na stranu MD příslušného účtu a úbytky se zapisují na stranu D.

Základními účty, na kterých se o zásobách běžně účtuje, jsou syntetické účty. Tyto účty jsou vypsány v účtovém rozvrhu. Každý z nich má svůj název a trojmístné číselné označení (např. 112 - Materiál na skladě). Účetní jednotky jsou povinny sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce. Účtový rozvrh se vytváří na základě směrné účtové osnovy, která je uvedena v příloze č. 4 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Vzhledem k výskytu velkého množství zásob na skladech je často nutné vést účetnictví v podrobnější formě. To umožňují analytické účty, díky kterým může účetní jednotka rozdělit syntetický účet na více analytických účtů například podle středisek podniku nebo podle druhu zásoby. Toto dělení syntetického účtu se provede tak, že se za trojmístné číselné označení přidají další čísla, podle kterých účetní jednotka pozná, o jaký druh materiálu se jedná. Například syntetický účet 112 - Materiál na skladě se rozdělí na tři analytické účty 112/100 - Zásoba dřevěných desek na skladě, 112/200 - Zásoba dřevěných trámů na skladě a 112/300 - Zásoba překližky na skladě.

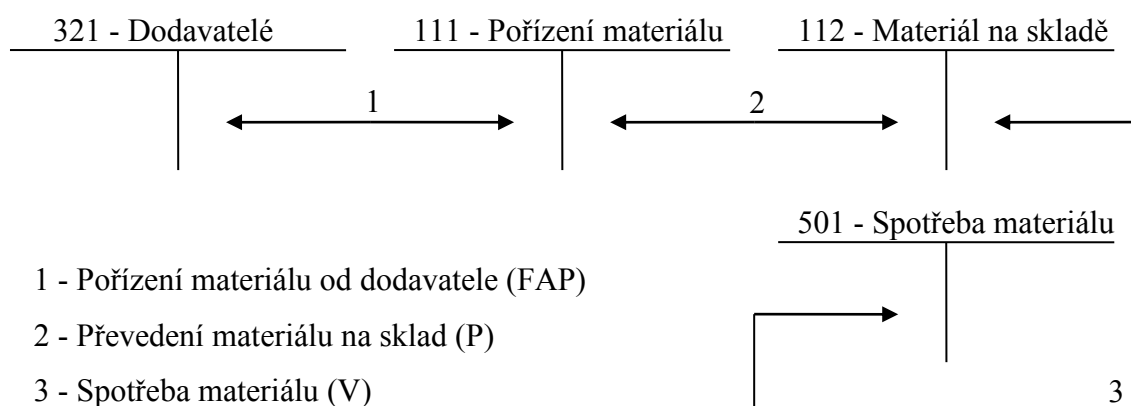
Zásoby jsou na sklad přijímány na základě účetního dokladu příjemky. Po převzetí zásob na sklad je nutné tyto zásoby zaevidovat do skladní karty, kde se uvádí například název zásoby, množství na skladě, pořizovací cena a další. V okamžiku kdy se vydávají zásoby ze skladu do spotřeby, musí se vyhotovit výdejka a úbytek zásob se zapíše do skladní karty.

3.1 Účtování způsobem A

Způsob A zajišťuje průběžnou evidenci a kontrolu stavu zásob v podniku. Při každém pořízení či vydání jakéhokoliv komponentu ze skladu se o těchto pohybech provede zápis. Takto provedené zápisy v účetnictví se shodují se skutečnou výší majetku na skladě a jeho oceněním a tak má účetní jednotka kdykoliv přehledné informace o stavu zásob na skladě a jejich ocenění.

Například materiál se tedy účtuje při pořízení na účet 112 - Materiál na skladě a až se rozhodne o vydání materiálu ze skladu a jeho spotřebě, převede se ze skladu na účet 501 - Spotřeba materiálu. [1]

Schéma 3.1 - Účtování zásob způsobem A



Zdroj: vlastní zpracování

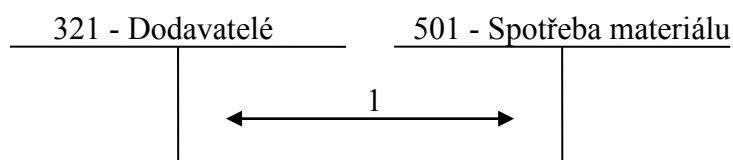
3.2 Účtování způsobem B

Způsob B nezajišťuje průběžné informace o stavu zásob, proto se využívá v podnicích, ve kterých není zapotřebí znát aktuální výši zásob v podniku během účetního období.

Na začátku účetního období se zaúčtuje počáteční stav materiálu na účet 112 - Materiál na skladě. V průběhu roku se zapisuje pořízení materiálu rovnou do nákladů na účet 501 - Spotřeba materiálu. Neúčtuje se o příjmech a výdejích, ale zásoby se evidovat musí. Zjistí se podle nich množství materiálu na skladě.

Na konci účetního období se zaúčtuje počáteční stav ze začátku účetního období do nákladů. Dále se zjistí skutečný stav materiálu na skladě, odúčtuje se z nákladů na účet 112 - Materiál na skladě a účet uzavřeme pomocí závěrkového účtu. [1]

Schéma 3.2 - Účtování zásob způsobem B



1 - Pořízení materiálu od dodavatele (FAP)

Zdroj: Vlastní zpracování

3.3 Účtování o materiálu

3.3.1 Pořízení materiálu a reklamace

Účet 111 - Pořízení materiálu se využívá k zaúčtování pořízeného materiálu a nákladů spojených s tímto pořízením při účtování způsobem A. Materiál pořízený ať už nákupem od dodavatelů, vkladem z osobního vlastnictví nebo přijetím daru a náklady, které se stávají součástí pořizovací ceny, se zapisují na stranu MD a součtem těchto položek se vyčíslí celková pořizovací cena materiálu. Po zjištění výsledné pořizovací ceny, převede účetní jednotka materiál na sklad.

Náklady spojené s pořízením materiálu jsou takové náklady, které je nutné vynaložit na to, aby bylo možné materiál dodat až do podniku. Jsou to např. doprava, provize, clo, pojištění. Dopravu zásilky lze obstarat pomocí externí firmy, ale podnik si může zajistit přepravu i na vlastní náklady díky aktivaci vnitropodnikových služeb. Tyto náklady na pořízení materiálu se zahrnují do pořizovací ceny tohoto materiálu. V Tab. č. 3.1 je uvedeno jak se o pořízení materiálu účtuje. [1]

Tab. 3.1 - Účtování pořízení materiálu

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	FAP	Pořízení materiálu od dodavatele	60 000 Kč	111	321
2.	VPD	Přeprava materiálu, pojistné, provize	3 000 Kč	111	211
3.	VÚD	Přeprava materiálu vlastními prostředky	3 000 Kč	111	622
4.	JCD	Clo	4 000 Kč	111	379
5.	P	Převzetí materiálu na sklad	70 000 Kč	112	111
6.	VÚD	Uplatnění reklamace při pořízení materiálu			
		- před zaplacením faktury	60 000 Kč	321	111
		- po zaplacení faktury	60 000 Kč	315	111

Zdroj: vlastní zpracování

K reklamám dodávek materiálu dochází z různých příčin, například z důvodu špatné jakosti materiálu, špatné skladby dodávky, nesprávně dodaného množství a podobně. Reklamace může být buď uznána, nebo zamítnutá.

Uzná-li dodavatel reklamaci, má dvě možnosti jak vadné zboží nahradit. První způsob je ten, že je účetní jednotce zaslána náhradní dodávka s tolika kusy, kolik jich bylo vráceno

k reklamaci. Další možností je vydání dobropisu, díky kterému účetní jednotka zaplatí pouze za ty kusy zásob, které byly v pořádku. Pořizovací cena se tak sníží o hodnotu reklamovaných kusů a náhradní dodávka se v tomto případě neuskuteční.

V případě, že dodavatel reklamaci neuzná, účetní jednotka zruší pohledávku, která značí reklamační nárok, a neuznání reklamace se zachytí jako manko nebo škoda. [6]

3.3.2 Materiál na skladě - účtování způsobem A

Materiál, který je během účetního období pořizován, se průběžně eviduje na účtu 112 - Materiál na skladě. Mimo materiál se na tomto účtu eviduje také drobný majetek podniku. Přírůstky materiálu a drobného majetku na sklad se zapisují na stranu MD tohoto účtu a naopak úbytky jsou evidovány na straně D. Nejčastější důvod úbytku zásob je jejich spotřeba ve výrobním procesu. Tato spotřeba je vyjádřena pomocí nákladů v účtové třídě 5.

Podnik si může materiál, který potřebuje k zhotovení výrobků, sám vyrobit pomocí aktivace vnitropodnikových služeb. Přírůstek takového materiálu se zaeviduje na účet 112 - Materiál na skladě a souvztažně jako výnos na účet 621 - Aktivace materiálu a zboží. Účtování o materiálu na skladě způsobem A je znázorněno v Tab. č. 3.2. [1]

Tab. 3.2 - Účtování o materiálu na skladě způsobem A

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	P	Přírůstek materiálu na sklad	56 000 Kč	112	111
2.	P	Přijatý dar v podobě zásob	12 000 Kč	112	413
3.	P	Převedení materiálu do podnikání z osobního vlastnictví individuálního podnikatele	3 000 Kč	112	491
4.	P	Aktivace materiálu vyrobeného vlastní činností	15 000 Kč	112	621
5.	V	Výdej materiálu ze skladu do spotřeby	76 000 Kč	501	112
6.	V	Výdej drobných složek majetku do spotřeby (kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, tiskopisy)	230 Kč	501	112
7.	V	Vyskladnění prodaného materiálu	10 000 Kč	542	112
8.	VÚD	Reklamace materiálu před zaplacením faktury	14 000 Kč	321 325	112 112

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
9.	VÚD	Reklamacie materiálu po zaplacení faktury			
		- uznání reklamacie	12 000 Kč	315	112
		- náhradní dodávka	12 000 Kč	112	315

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.3 Materiál na skladě - účtování způsobem B

Pořízený materiál se v průběhu účetního období zachycuje přímo do nákladů. Na sklad se převádí až konečné zůstatky zásob zjištěné inventurou, která se provádí na konci účetního období. Při účtování způsobem B je účetní jednotka povinna kdykoliv během účetního období prokázat stav a ocenění evidovaných zásob na skladě. Proto je nutné vést evidenci zásob tak, aby z ní bylo možno průkazně vyčíst požadované informace. Tab. č. 3.3 ilustruje účtování materiálu na skladě způsobem B. [1]

Tab. 3.3 - Účtování o materiálu na skladě způsobem B

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	FAP	Pořízení materiálu od dodavatele	32 000 Kč	501	321
2.	FAP	Přeprava materiálu, pojistné, provize	2 600 Kč	501	321
3.	JCD	Clo	4 600 Kč	501	379
4.	VÚD	Aktivace vlastní činnosti - přeprava materiálu	2 500 Kč	501	622
5.	VÚD	Přijatý dar v podobě zásob	14 000 Kč	501	413
6.	VÚD	Převedení materiálu do podnikání z osobního vlastnictví individuálního podnikatele	6 800 Kč	501	491
7.	VÚD	Úbytek materiálu z důvodu prodeje	6 000 Kč	542	501
8.	VÚD	Reklamacie materiálu před zaplacením faktury	32 000 Kč	321 325	501 501
9.	VÚD	Reklamacie materiálu po zaplacení faktury			
		- uznání reklamacie	32 000 Kč	315	501
		- náhradní dodávka	32 000 Kč	501	315
10.	VÚD	Uzavírání účetních knih			
		- převod počátečního stavu zásob do nákladů	11 500 Kč	501	112
		- konečný stav zásob materiálu	9 500 Kč	112	501

Zdroj: vlastní zpracování

3.3.4 Materiál na cestě a nevyfakturované dodávky

Účet 119 - Materiál na cestě je využíván především na konci účetního období. Může nastat situace, kdy účetní jednotce došla faktura od dodavatelů za nákup materiálu, ale do doby, kdy se provádí účetní závěrka, nedorazila dodávka materiálových zásob do skladu. Tento nesoulad je nutné proúčtovat. V průběhu účetního období tedy byla přijata faktura za materiál, která se zaeviduje na účty 111/321. Účet 111 - Pořízení materiálu nesmí při uzávěrce vykazovat žádný zůstatek. Proto je nutné účet 111 - Pořízení materiálu vynulovat převodem zůstatku na účet 119 - Materiál na cestě. Jak účtovat o materiálu na cestě a nevyfakturovaných dodávkách se uvádí v Tab. č. 3.4 a Tab. č. 3.5. [2]

Tab. 3.4 - Účtování materiálu na cestě

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	VÚD	Vyúčtování materiálu na cestě při účetní závěrce (způsob účtování A)	18 600 Kč	119	111
2.	VÚD	Vyúčtování materiálu na cestě při účetní závěrce (způsob účtování B)	24 000 Kč	119	501
3.	VÚD	Převod materiálu na cestě na účet pořízení materiálu po otevření účetních knih (způsob účtování A)	18 600 Kč	111	119
4.	VÚD	Převod materiálu na cestě na účet pořízení materiálu po otevření účetních knih (způsob účtování B)	24 000 Kč	501	119
5.	P	Převzetí materiálu na sklad po jeho dodání (způsob účtování A)	18 600 Kč	112	119
6.	VÚD	Převzetí materiálu po jeho dodání (způsob účtování B)	24 000 Kč	501	119

Zdroj: vlastní zpracování

Může nastat i opačná situace, kdy účetní jednotka obdrží požadovanou dodávku materiálu od dodavatele, ale do konce účetního období není k dispozici faktura za tuto dodávku, která nemohla být zaúčtována. Takto přijaté a nevyfakturované dodávky se oceňují buď odhadem, nebo podle ceny, která je uvedena v obchodní smlouvě o dodávce materiálu.

Po přijetí materiálu na sklad se vyhotoví vnitřní účetní doklad, který nahrazuje nepřijatou fakturu a podle něj se pak vynuluje zůstatek na účtu 111 - Pořízení materiálu a tento zůstatek se převede na účet 389 - Dohadné účty pasivní. [3]

Tab. 3.5 - Způsob účtování nevyfakturovaných dodávek

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	P	Pořízení materiálu	25 400 Kč	112	111
2.	VÚD	Nevyfakturovaná dodávka na konci roku	25 400 Kč	111	389
3.	FAP	V dalším roce přišla faktura za materiál	25 400 Kč	389	321

Zdroj: vlastní zpracování

3.4 Zásoby vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby jsou zahrnuty do oběžného majetku, který zaměstnanci účetní jednotky sami vyrábějí z předem pořízeného materiálu. Pro zachycení zásob vlastní výroby je v rámci směrné účtové osnovy vyhrazena skupina účtů 12 - Zásoby vlastní výroby. Tyto produkty se oceňují ve vlastních nákladech a jsou zde zahrnuty přímé náklady (materiál) a nepřímé náklady (režie).

3.4.1 Nedokončená výroba

Na účtu 121 - Nedokončená výroba se evidují produkty, které byly rozpracovány ve výrobním procesu, ale nebyly dokončeny do finální podoby. Tyto produkty jsou ve fázi nedokončené výroby bez dalšího zpracování nepoužitelné, i když prošly jedním nebo několika málo výrobními stupni. Nejedná se tedy již o materiál, ale ani o dokončené výrobky. Aby účetní jednotka měla možnost zhodnocení z nedokončené výroby, je zapotřebí ji nadále zpracovávat ve výrobním procesu a přeměnit na podobu výrobků nebo polotovarů, které jsou svou podstatou užitečné a je tedy pravděpodobné, že si tyto výrobky a polotovary zákazník zakoupí. [2]

Přírůstky i úbytky nedokončené výroby, kterou zhotovili zaměstnanci podniku, se účtují na účet 121 - Nedokončená výroba. Souvztažně se zapíše změna stavu nedokončené výroby na účet 611 - Změna stavu nedokončené výroby. Přírůstky a úbytky nedokončené výroby na skladě jsou oceňovány ve vlastních nákladech. Přírůstky vznikají zpracováním materiálu na nedokončenou výrobu ve výrobním procesu. Úbytky jsou většinou zapříčiněny výdejem nedokončené výroby k dalšímu zpracování ve výrobním procesu nebo výjimečně z důvodu prodeje.

Samotná nedokončená výroba je bez dalšího zpracování téměř vždy nepoužitelná a tudíž i neprodejná, ale může se vyskytnout výjimka. Pokud má někdo zájem koupit část nedokončené výroby, účetní jednotka, která tuto nedokončenou výrobu vlastní, zaúčtuje tržby z prodeje na stranu D účtu 611 - Změna stavu nedokončené výroby. V Tab. 3.6 je poukázáno na to, jak se o nedokončené výrobě správně účtuje. [4]

Tab. 3.6 - Účtování o nedokončené výrobě

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	P	Přírůstek zásob nedokončené výroby	16 550 Kč	121	611
2.	P	Přijetí daru v podobě nedokončené výroby	5 630 Kč	121	413
3.	P	Převod nedokončené výroby do podniku z užívání individuálního podnikatele	2 690 Kč	121	491
4.	V	Úbytek zásob nedokončené výroby ze skladu do spotřeby	24 870 Kč	611	121
5.	PPD	Tržby v hotovosti za prodanou nedokončenou výrobu	1 000 Kč	211	611
6.	VÚD	Přebytek nedokončené výroby	1 450 Kč	121	611
7.	VÚD	Úbytek nedokončené výroby do normy přirozených úbytků	230 Kč	611	121
8.	VÚD	Manka a škody nedokončené výroby nad normu přirozených úbytků	8 600 Kč	549	121

Zdroj: vlastní zpracování

3.4.2 Polotovary vlastní výroby

Polotovary vlastní výroby jsou podobné produkty jako u nedokončené výroby. Také prošly již několika výrobními stupni. Nejsou již materiálem, ale také nejsou ještě ve stavu hotových výrobků. Odlišnost je v tom, že polotovary na rozdíl od nedokončené výroby prošly takovými úkony ve výrobě, které jim dávají vlastnost užitku. Samozřejmě se polotovary musí dále zpracovávat a kompletovat, aby z nich vznikl výrobek, ale samotný polotovar už je možno prodat externímu zákazníkovi a tím vytvořit požadovaný výnos. [2]

Přírůstky polotovarů se účtují na stranu MD a úbytky na straně D účtu 122 - Polotovary vlastní výroby se souvztažným zápisem na účet 612 - Změna stavu polotovarů vlastní výroby. Zpracováním materiálu nebo nedokončené výroby vznikají polotovary a dochází tedy k přírůstkům tohoto majetku na skladě. Příčina úbytků zásob polotovarů je jejich

prodej externím zákazníkům nebo výdej ze skladu k dalšímu zpracování ve výrobě podniku. U polotovarů je více pravděpodobný jejich prodej v té podobě, jaké jsou, než je tomu u nedokončené výroby. Účtování polotovarů je blíže popsáno v Tab. č. 3.7. [1]

Tab. 3.7 - Účtování o polotovarech vlastní výroby

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	P	Přírůstek zásob polotovarů	25 000 Kč	122	612
2.	P	Přijetí daru v podobě polotovarů	6 800 Kč	122	413
3.	P	Převedení polotovarů do podnikání z osobního vlastnictví individuálního podnikatele	4 560 Kč	122	491
4.	V	Úbytek zásob polotovarů ze skladu do spotřeby	36 360 Kč	612	122
5.	VÚD	Úbytek polotovarů do normy přirozených úbytků	450 Kč	612	122
6.	VBÚ	Tržby za prodané polotovary vlastní výroby	6 000 Kč	221	612
7.	VÚD	Manka a škody polotovarů nad normu přirozených úbytků	4 580 Kč	549	122
8.	VÚD	Přebytek polotovarů	970 Kč	122	612

Zdroj: vlastní zpracování

3.4.3 Výrobky

Výrobky jsou výsledkem vlastní činnosti podniku. Jsou složeny z různých materiálů, které se zpracovávají ve výrobním procesu, dokud z nich nevznikne konečný výrobek. Tyto hmotné či nehmotné výsledky činnosti účetní jednotky jsou poté určeny k prodeji externímu zákazníkovi, od kterého je požadován na oplátku určitý finanční obnos. Tento obnos by měl být dostatečně vysoký, aby pokryl veškeré náklady spojené s výrobou. Navíc je nezbytné, aby výše prodejní ceny zajistila zisk, který účetní jednotka vyžaduje za svou činnost. Účetní jednotka nemusí všechny své výrobky prodat, ale může je také sama spotřebovávat uvnitř podniku.

Výrobky jsou oceňovány ve vlastních nákladech. Za vlastní náklady se považují buď skutečné náklady, nebo náklady určené předběžnou kalkulací, to znamená předem stanovené vlastní náklady.

Přírůstky a úbytky výrobků se souvztažně zapisují na dvojici účtů, jsou to účty 123 - Výrobky a 613 - Změna stavu výrobků. Úbytky výrobků vznikají při prodeji externím zákazníkům nebo spotřebě uvnitř účetní jednotky. Tržby za výrobky, které podnik zhotovuje vlastní činností svých zaměstnanců, se účtují na stranu D účtu 601 - Tržby za vlastní výrobky.

O výnosech se účtuje na základě dokladů, jako jsou faktura vydaná odběrateli nebo příjmový pokladní doklad, v den kdy byly účetní případy uskutečněny. Vznik výnosu za prodej vlastních výrobků není podmíněn přijetím peněžního obnosu. O výnosech se účtuje, i když účetní jednotka ještě neutrhla smluvené peněžní prostředky od odběratele. V Tab. č. 3.8 je vysvětleno, na které účty se zapíší účetní případy, týkající se vlastních výrobků. [3]

Tab. 3.8 - Účtování o výrobcích

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	P	Přírůstek výrobků na sklad	64 000 Kč	123	613
2.	P	Přijatý dar v podobě výrobků	12 456 Kč	123	413
3.	P	Převedení výrobků do podnikání z osobního vlastnictví individuálního podnikatele	26 600 Kč	123	491
4.	V	Úbytek výrobků z důvodu prodeje	72 450 Kč	613	123
5.	PPD	Tržba v hotovosti za prodané výrobky	80 000 Kč	211	601
6.	V	Výdej výrobků k vnitropodnikové spotřebě	3 500 Kč	613	123

Zdroj: vlastní zpracování

3.4.4 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

Zvířata, která náleží do zásob jsou mladá, chovná zvířata a zvířata ve výkrmu, která nejsou evidovaná jako dospělá zvířata, materiál nebo zboží. Patří sem především kožešinová zvířata, hejna slepic, hus, kachen, krůt, ryby, včelstva, psi a další.

Přírůstky a úbytky zvířat se zachycují na účtu 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, se souvztažným zápisem na účet 614 - Změna stavu zvířat. Účtování o zvířatech je více rozvedeno v Tab. č. 3.9. [3]

Tab. 3.9 - Účtování o zvířatech jakožto zásobě

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	P	Přírůstek zásob zvířat			
		- narození nového zvířete	1 200 Kč	124	614
	FAP	- nákup nového zvířete	2 000 Kč	124	321
2.	V	Úbytek zvířat (prodej, přeřazení do dospělých zvířat)	16 500 Kč	614	124
3.	VÚD	Ztráty, úhyn zvířat do normy přirozených úbytků	600 Kč	614	124

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
4.	VÚD	Manka a škody na zvířatech nad normu přirozených úbytků (zaviněný úhyn a podobně)	10 000 Kč	549	124
5.	VÚD	Přebytek zvířat	870 Kč	124	614

Zdroj: vlastní zpracování

3.5 Zboží

Termínem zboží se označují movité věci včetně zvířat a nemovitostí, které účetní jednotka pořizuje za účelem jejich dalšího prodeje nebo produkty vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. Během doby setrvání v podniku zboží nemění svou podobu. Zboží je nakupováno a prodáváno za účelem vytvoření zisku a to tak, že účetní jednotka přičte obchodní marži k nákladům na pořízení zboží, jinak řečeno navýší pořizovací cenu o marži na prodejní cenu. Zisk je tedy rozdíl mezi pořizovacími náklady a navýšenou prodejní cenou zboží. [1]

3.5.1 Pořízení zboží

Pořízené zboží se zachycuje v ceně pořízení na straně MD účtu 131 - Pořízení zboží. Dále jsou zde evidovány náklady, které souvisí s pořízením zboží a započítávají se do pořizovací ceny, jsou to například náklady na dopravu, provize, pojistné. Podobně jako je tomu u materiálu, také při pořízení zboží má účetní jednotka dvě možnosti jak zajistit přepravu dodávky do podniku. Buď si najme externí firmu, nebo si zboží přepraví na vlastní náklady (Aktivace vnitropodnikových služeb). Až je účetní jednotce známá výsledná cena zboží, provede se převzetí pořízeného zboží na sklad a to tak, že se tyto produkty překlenou pomocí strany D účtu 131 - Pořízení zboží na účet 132 - Zboží na skladě a v prodejnách. Účet 131 - Pořízení zboží musí při účetní závěrce vykazovat po tomto převodu nulový zůstatek. V Tab. č. 3.10 je vysvětleno jak se o pořízení zboží účtuje. [1]

Tab. 3.10 - Účtování pořízení zboží

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	VPD	Pořízení zboží úhradou z pokladny za hotovost	18 200 Kč	131	211
2.	FAP	Pořízení zboží od dodavatelů	63 158 Kč	131	321
3.	VÚD	Přeprava zboží, pojistné, provize	3 650 Kč	131	321
4.	VÚD	Aktivace vnitropodnikových služeb - vlastní přeprava zboží	2 000 Kč	131	622

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
5.	JCD	Clo	12 300 Kč	131	379
6.	P	Převzetí zboží na sklad v pořizovací ceně	99 308 Kč	132	131
7.	VÚD	Reklamace uplatněná vůči dodavateli			
		- před zaplacením faktury	15 600 Kč	321	131
		- po zaplacení faktury	12 000 Kč	315	131

Zdroj: vlastní zpracování

3.5.2 Zboží na skladě a v prodejnách - účtování způsobem A

K průběžné evidenci stavu zboží na skladě a v prodejnách účetní jednotky se využívá účet 132 - Zboží na skladě a v prodejnách. Přírůstky zásob zboží, se zaznamenávají na straně MD. Ze skladu je zboží vydáváno při spotřebě, nebo-li prodeji. Úbytek zboží se zapisuje na stranu D tohoto účtu. Díky prodeji zboží vzniká účetní jednotce výnos, který vede k přírůstku peněz.

Vyrobí-li si účetní jednotka sama zboží, se kterým zamýšlí obchodovat, zaeviduje se takové zboží samozřejmě na účet 132 - Zboží na skladě a v prodejnách, ovšem souvztažný zápis se provede na účet 621 - Aktivace materiálu zboží. To, že si podnik vyrobí zboží sám pomocí svých pracovníků, se označuje termínem aktivace vlastní činnosti podniku.

Při účtování způsobem A je ve kterémkoliv okamžiku účetní jednotka schopna zjistit aktuální stav zásob zboží na skladě a v prodejnách, jelikož se zápisy přírůstků a úbytků evidují průběžně během účetního období. Jak účtovat o zboží na skladě je uvedeno v Tab. č. 3.11. [1]

Tab. 3.11 - Účtování o zboží na skladě a v prodejnách způsobem A

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	P	Převzetí zboží do prodejny nebo na sklad	38 000 Kč	132	131
2.	P	Přijatý dar v podobě zboží	15 600 Kč	132	413
3.	P	Převedení zboží do podnikání z osobního vlastnictví individuálního podnikatele	3 600 Kč	132	491
4.	P	Aktivace zboží vyrobeného vlastní činností	15 400 Kč	132	621
5.	V	Výdej zboží ze skladu a prodejen při jeho prodeji	72 600 Kč	504	132
6.	VBÚ	Tržba za prodané zboží	80 000 Kč	221	604
7.	VÚD	Reklamace zboží před zaplacením faktury	14 000 Kč	321	132

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
8.	VÚD	Reklamace zboží po zaplacení faktury			
		- uznání reklamace	14 000 Kč	315	132
		- náhradní dodávka	14 000 Kč	132	315

Zdroj: vlastní zpracování

3.5.3 Zboží na skladě a v prodejnách - účtování způsobem B

Zboží, které účetní jednotka pořídí, se při účtování způsobem B účtuje přímo do nákladů na stranu MD účtu 504 - Prodané zboží. Naopak úbytek zboží z důvodu prodeje se zaúčtuje na straně D a následně účetní jednotce vznikne výnos za prodané zboží.

Na konci účetního období po provedení fyzické inventury se převede konečný zůstatek zásob na skladě na účet 132 - Zboží na skladě a v prodejnách. Tato metoda je náročná na provedení fyzické inventury a vyžaduje podrobnou a přehlednou evidenci zboží během celého účetního období, aby bylo možné zjistit aktuální stav a výši ocenění zboží na skladě a v prodejnách. V Tab. č. 3.12 se uvádí jak se o zboží na skladě a v prodejnách účtuje způsobem B. [1]

Tab. 3.12 - Účtování o zboží na skladě a prodejnách způsobem B

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	VPD	Pořízení zboží hotově	24 000 Kč	504	211
2.	FAP	Pořízení zboží od dodavatele	35 480 Kč	504	321
3.	VÚD	Přijatý dar v podobě zboží	6 000 Kč	504	412
4.	VÚD	Převedení zboží do podnikání z osobního vlastnictví individuálního podnikatele	5 400 Kč	504	491
5.	FAP	Přeprava zboží, pojištění, provize	1 500 Kč	504	321
6.	JCD	Clo	2 600 Kč	504	379
7.	VÚD	Aktivace vlastní činnosti - přeprava zboží	1 400 Kč	504	622
8.	VÚD	Převedení výrobků vyrobených vlastní činností na sklad či do prodejny	35 450 Kč	504	123
9.	VÚD	Reklamace zboží před zaplacením faktury	35 480 Kč	321	504
10.	VÚD	Reklamace zboží po zaplacení faktury			
		- uznání reklamace	35 480 Kč	315	504
		- náhradní dodávka	35 480 Kč	504	315

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
11.	VÚD	Úbytek zboží z důvodu prodeje	25 600 Kč	542	504
12.	PPD	Tržba v hotovosti za prodané zboží	30 000 Kč	211	604
13.	VÚD	Při účetní uzávěrce - převod počátečního stavu zboží do nákladů - konečný stav zásob zboží	35 000 Kč 12 000 Kč	504 132	132 504

Zdroj: vlastní zpracování

3.5.4 Zboží na cestě

Stejně jako u materiálu, také u zboží se může na konci účetního období stát, že účetní jednotka obdrží od dodavatelů fakturu za dodávku zboží, jenže do uzávěrky samotná dodávka nedorazí. Přijatá faktura se zaúčtuje na účet 131 - Pořízení zboží, jelikož dodávka zboží nedorazila do konce období, není možné vynulovat stav na účtu 131 - Pořízení zboží převodem zboží na sklad. Proto zbývá jediné, a to převedení zůstatku z účtu 131 - Pořízení zboží souvztažně na účet 139 - Zboží na cestě na stranu MD. Další účetní období, kdy dorazí objednaná zásilka, se převedou zásoby z účtu 139 - Zboží na cestě na sklad. Účtování o zboží na cestě je ilustrováno v Tab. č. 3.13. [6]

Tab. 3.13 - Účtování zboží na cestě

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	VÚD	Vyúčtování zboží na cestě při účetní závěrce (způsob účtování A)	69 450 Kč	139	131
2.	VÚD	Vyúčtování zboží na cestě při účetní závěrce (způsob účtování B)	25 360 Kč	139	504
3.	VÚD	Převod zboží na cestě na účet pořízení zboží po otevření účetních knih (způsob účtování A)	69 450 Kč	131	139
4.	VÚD	Převod zboží na cestě na účet pořízení zboží po otevření účetních knih (způsob účtování B)	25 360 Kč	504	139
5.	P	Převzetí zboží na sklad po jeho dodání (způsob účtování A)	69 450 Kč	132	139
6.	VÚD	Převzetí zboží po jeho dodání (způsob účtování B)	25 360 Kč	504	139

Zdroj: vlastní zpracování

3.6 Poskytnuté zálohy na zásoby

Krátkodobé a dlouhodobé zálohy jsou poskytovány dodavatelům za pořízení zásob předem, kdy účetní jednotka ještě neobdržela fakturu za dodávku zásob a neobdržela ani samotnou zásilku. Vzniká tak pohledávka za odběrateli. Poté co dojde faktura od dodavatele se poskytnutá záloha a přijatá faktura vzájemně zúčtují. Rozdíl, kdy byla poskytnuta menší záloha než je skutečná hodnota dodávky zásob, je účetní jednotka povinna doplatit dodavateli a naopak částku, která byla poskytnuta jako záloha a její hodnota je vyšší než skutečná cena dodávky, je dodavatel povinen vrátit účetní jednotce. [4]

Při nákupu zásob se poskytují zálohy na materiál, zvířata a zboží. Pro účtování poskytnutých záloh na zásoby se využívají účty 151, 152 a 153, což ukazuje Tab. č. 3.14.

Tab. 3.14 - Způsob účtování poskytnutých záloh na zásoby

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	VPD	Poskytnutí zálohy z pokladny na dodávku materiálu	20 000 Kč	151	211
2.	VPD	Poskytnutí zálohy z pokladny na dodávku zvířat	15 300 Kč	152	211
3.	VBÚ	Poskytnutí zálohy na dodávku zboží	10 240 Kč	153	221
4.	PPD	Vrácení zálohy - neuskutečnění dodávky zvířat	15 300 Kč	211	152
5.	FAP	Došla faktura za dodávku materiálu	18 000 Kč	111	321
6.	VÚD	Zúčtování přijaté faktury za materiál s poskytnutou zálohou	20 000 Kč	321	151
7.	VBÚ	Přeplatek - dodavatel vrací část zálohy na běžný účet	2 000 Kč	221	151
8.	FAP	Došla faktura za dodávku zboží	12 000 Kč	131	321
9.	VÚD	Zúčtování přijaté faktury za zboží s poskytnutou zálohou	10 240 Kč	321	153
10.	VBÚ	Doplatek dodavateli z běžného účtu	1 760 Kč	321	221

Zdroj: vlastní zpracování

3.7 Opravné položky k zásobám

Opravné položky vyjadřují přechodné snížení ocenění zásob, které účetní jednotka vlastní. Může dojít k tomu, že se skladovaný materiál stane nepotřebný z důvodu zrušení výroby produktu, na který byl tento materiál využíván. Je tedy logické, že kvůli nepotřebnosti poklesne cena skladovaných zásob a toto snížení se vyjádří právě pomocí opravné položky.

O přechodném snížení se hovoří proto, že se s určitou pravděpodobností snížená cena zásob vrátí v průběhu času na svou původní výši díky nově zavedené výrobě, ve které se nyní nepotřebné zásoby upotřebí.

Pomocí opravných položek účetní jednotka zajišťuje vykazování zásob v reálné hodnotě a dodržuje tak účetní princip opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. Sníží se takto hodnota aktiv v konečné rozvaze a v důsledku toho poklesne také výsledek hospodaření společnosti. Opodstatněnost snížení hodnoty zásob se analyzuje při inventuře na konci účetního období. Když účetní jednotka zjistí, že pominuly důvody na dočasné snížení hodnoty zásob, opravné položky zruší.

Opravné položky se u zásob vytvářejí k materiálu, nedokončené výrobě, polotovarům, výrobkům, mladým zvířatům a zboží. K zaúčtování opravných položek slouží skupina účtů, které se nacházejí ve směrné účtové osnově ve skupině 19 - Opravné položky k zásobám. Souvztažně jsou opravné položky vykazovány jako náklad na účtu 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek k provozní činnosti.

Může se stát z mnoha důvodů i to, že zásoby ztratí svou hodnotu nenávratně. Pak mluvíme o trvalém snížení hodnoty zásob, které se v účetnictví vykáže jako náklad na účtu 549 - Manka a škody z provozní činnosti. [2]

Tab. 3.15 - Způsob účtování opravných položek k zásobám

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	VÚD	Tvorba opravné položky k materiálu z důvodu snížení ocenění	5 600 Kč	559	191
2.	VÚD	Pominuly důvody pro snížení ocenění materiálu - zrušení opravné položky	5 600 Kč	191	559
3.	VÚD	Trvalé snížení ocenění materiálu	6 900 Kč	549	112

Zdroj: vlastní zpracování

Podobné účtování jako je v tabulce 3.15 se použije u všech opravných položek ke všem druhům zásob. Rozdíl bude pouze ten, že místo účtu 191 - Opravná položka k materiálu bude opravná položka zaúčtována na účet příslušného druhu zásoby z účtové skupiny 19 - Opravné položky k zásobám.

3.8 Ostatní účtování o zásobách

3.8.1 Prodej materiálu

Účetní jednotky svůj materiál prodávají jen výjimečně. Pokud k tomu dojde, výdej materiálu k prodeji se zaúčtuje jako náklad na stranu MD účtu 542 - Prodaný materiál a zároveň dojde k úbytku materiálu, který se zaznamená na straně D účtu 112 - Materiál na skladě, při účtování způsobem A nebo na účtu 501 - Spotřeba materiálu pokud účetní jednotka účtuje o zásobách způsobem B. Až je materiál prodán, vznikne pro podnik výnos, který se zachytí na účtu 642 - Tržby z prodeje materiálu. Následně se účetní jednotka může těšit na příjem peněz od odběratele.

Materiál většinou prodávají podniky, které si ho samy vyrábí vlastní činností. Pokud je vyrobeno více materiálu, než je potřeba pro výrobní proces daného podniku, vznikne přebytečný materiál, který je možné nabídnout k prodeji externím zákazníkům, jimž se tento materiál hodí, ať už v podobě v jaké je materiál prodáván nebo k dalšímu zpracovávání ve vlastním výrobním procesu. Není ovšem podmínkou, že materiál prodávají pouze podniky, které si ho samy vyrábí. I podniky, které si materiál pořídí za úplaty od dodavatele, mohou tento materiál dále prodat. Podniky se takto mohou zbavovat materiálu z různých důvodů. [8]

Jaké důvody mají účetní jednotky k prodeji svého materiálu je uvedeno v následující části textu.

- *Nejčastější důvod proč prodat materiál, který podnik vlastní a má jej uložený na skladě je ten, že ho bylo pořízeno mnohem více, než bylo pro výrobu nutné. Aby se uvolnilo místo na skladě, které tento materiál zabírá, pro jiné zásoby, je zapotřebí se materiálu zbavit a to například právě jeho prodejem externímu zákazníkovi;*
- *Zastaví-li účetní jednotka výrobu některého výrobku a už v ní nehodlá nadále pokračovat, zůstane na skladě materiál, ze kterého byl tento výrobek zhotovený. Materiál se stane nadbytečný, není-li součástí jiného výrobku, který podnik zhotovuje a je tedy vhodný k prodeji;*
- *Pokud podnik vlastní materiál, o který by zaměstnanci projevíli zájem pro osobní potřebu, je možné, aby byl materiál zaměstnancům prodán, pokud s tím vedení podniku bude souhlasit;*
- *Je-li podnik v tíživé finanční situaci, která vyústila až k vyhlášení konkurzu a je velká pravděpodobnost, že podnik bude muset svou činnost ukončit, nezbude mu nic jiného, než prodat materiál, který vlastní. Podnik totiž potřebuje získat finanční prostředky na to, aby*

splatil své závazky, a tyto finanční prostředky získá mimo jiné i tím, že rozprodá svůj oběžný majetek.

Materiál je prodáván za smluvní cenu, která je ovšem vyšší, než cena za kterou byl materiál pořízen. Této přírážce se říká marže a díky ní vzniká zisk pro účetní jednotku, která materiál prodává. Zisk zjistíme tak, že porovnáme účet 642 - Tržby z prodeje materiálu s účtem 542 - Prodaný materiál. Účtování o prodeji materiálu je uvedeno v Tab. č. 3.16. [7]

Tab. 3.16 - Účtování prodeje materiálu

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	V	Vyskladnění materiálu určeného k prodeji - účtování způsobem A	24 200 Kč	542	112
2.	VÚD	Vyskladnění materiálu určeného k prodeji - účtování způsobem B	24 200 Kč	542	501
3.	VPD	Přeprava prodaného materiálu uhrazená z pokladny	1 000 Kč	542	211
4.	VBÚ	Tržby za prodaný materiál	30 000 Kč	221	642
5.	V	Vyskladnění materiálu k prodeji zaměstnancům	1 500 Kč	542	112
6.	VÚD	Tržby za prodaný materiál od zaměstnanců	2 300 Kč	335	642
7.	-	Hospodářský výsledek z prodeje materiálu	6 600 Kč	642	542

Zdroj: vlastní zpracování

3.8.2 Manka, škody a přebytky na zásobách

Aby bylo možné zjistit, zda na majetku vznikl inventarizační rozdíl, je nutné provést inventuru tohoto majetku. Hmotné zásoby se zjišťují fyzickou inventurou, kterou provádí inventarizační komise a vyhotovuje inventarizační zápis a inventarizační soupisy. Zjištěný stav zásob se poté porovnává se stavem účetním a mohou vzniknout tři situace. Buď je skutečný stav shodný se stavem v účetnictví, pak je vše v pořádku. Nebo mohou ve skladech vzniknout přebytky a to tak, že skutečný stav zásob je vyšší, než se uvádí v účetnictví a pokud je naopak skutečný stav zásob nižší, než stav účetní, vzniká manko.

Inventarizace, tedy zjištění skutečného stavu majetku a následné porovnání se stavem účetním, je podle zákona o účetnictví účetní jednotka povinná provádět minimálně jednou ročně a to při účetní závěrce na konci účetního období. Mimořádně se inventarizace provádí kdykoliv během účetního období a to například z důvodu krádeže.

Je-li zjištěn při inventarizaci zásob přebytek, zaúčtuje se jako provozní výnos na účtu 648 - Ostatní provozní výnosy. Manko do normy přirozených úbytků, jejíž výši si účetní jednotka stanoví ve směrnici podniku, se zaúčtuje do nákladů jako spotřeba materiálu nebo zboží. Manko nad normu přirozených úbytků se zapíše taktéž do nákladů ale na účet 549 - Manka a škody z provozní činnosti. Ovšem pokud za manko odpovídá zaměstnanec (například skladník), je mu manko předepsáno k úhradě a to ve výši, která je sjednaná ve smlouvě o hmotné odpovědnosti.

Je i možnost vzájemného vyrovnání přebytku a manka zásob, ale pouze za podmínky, že se jedná o manko a přebytek stejného druhu materiálu a tyto inventarizační rozdíly vznikly ve stejném účetním období.

Na účtu 549 - Manka a škody z provozní činnosti se také účtuje o škodách, ke kterým dochází na podnikových zásobách. Tyto škody mohou vzniknout neopatrným zacházením s majetkem jako například vyschnutím, ztvrdnutím, rozbitím, zkvašením, vylitím a vznikne tak neopravitelné poškození zásob a tedy snížení jejich počtu na skladě. Proti škodám jsou podniky většinou pojištěné. Pokud ke škodě dojde a podnik má sjednané pojištění, může očekávat smlouvenou náhradu od pojišťovny. Tyto náhrady snižují náklady, které souvisejí se vznikem škody na majetku. [2, 4]

Nepředvídatelné škody na majetku, které vznikají nenadálými událostmi, se účtují jako náklady na stranu MD účtu 582 - Škody a úbytky majetku se zapisují na stranu D příslušného účtu, na kterém je majetek evidován. Škoda se na majetku projeví tak, že je nenávratně poškozen. Nenadálé škody, které vznikají na zásobách, jsou způsobeny většinou živelnými pohromami, jako jsou například povodeň, požár, krupobití, sesuv půdy, ale patří sem také krádeže a jiné nahodilé události. Proti takovým škodám na majetku jsou podniky většinou pojištěny. Díky náhradám od pojišťovny nejsou ztráty podniků tak vysoké. V Tab. č. 3.17 je vysvětleno na které účty se účtují případy, které se týkají manka a škod na zásobách. [3]

Tab. 3.17 - Účtování manka a škod na zásobách

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
1.	VÚD	Manko na materiálu do normy přirozených úbytků	1 210 Kč	501	112
2.	VÚD	Manko na zboží nad normu přirozených úbytků	3 650 Kč	549	132
3.	VÚD	Předpis manka na zboží odpovědné osobě k uhrazení	3 650 Kč	335	648

č.	Doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
4.	VÚD	Srážka ze mzdy odpovědnému zaměstnanci na uhrazení manka	3 650 Kč	331	335
5.	VÚD	Zjištěn přebytek polotovarů na skladě	2 000 Kč	122	648
6.	VÚD	Škoda ve skladu zboží z důvodu povodně	31 000 Kč	582	132
7.	VÚD	Přiznání náhrady škody od pojišťovny	31 000 Kč	378	648
8.	VBÚ	Došlá náhrada od pojišťovny na běžný účet	31 000 Kč	221	378

Zdroj: vlastní zpracování

4 Analýza oceňování a účtování zásob ve vybrané společnosti

Čtvrtá část bakalářské práce se zaměřuje na způsob účtování a oceňování zásob ve skutečné společnosti působící na trhu. Je zde upuštěno od teorie a přechází se k praktickému využití účtování a oceňování zásob. V následujícím textu je uvedeno, jak se o zásobách účtuje ve výrobním podniku nejen na syntetických účtech, ale také analytické rozdělení těchto účtů. Dále čtvrtá kapitola obsahuje analýzu, ve které jsou porovnány dvě techniky ocenění zásob při jejich výdeji do spotřeby. Jedna z technik je ta, kterou společnost aktuálně využívá pro oceňování svých zásob. Tato technika je porovnána s jiným běžně používaným způsobem ocenění zásob při výdeji do spotřeby. Výsledek analýzy poukazuje na to, která metoda ocenění je v aktuální situaci pro podnik výhodnější a zároveň vysvětluje, za jakých podmínek by byla nyní méně přínosná metoda pro podnik využitelná.

Veškeré informace, tabulky a obrázky uvedené v této kapitole, u kterých není uveden zdroj, byly získány z vnitřních směrnic, vnitřního informačního systému a výroční zprávy společnosti Erich Jaeger, s.r.o.

4.1 Základní informace o společnosti

K zobrazení fungování účtování a oceňování zásob v praxi je potřeba ukázat tuto problematiku na skutečné účetní jednotce, ve které jsou operace s podnikovými zásobami běžnou praxí. Z jedné vybrané účetní jednotky jsou převzaty údaje, se kterými se pracuje v celé této kapitole. Bližší informace o účetní jednotce jsou uvedeny v následující části.

Název společnosti:	Erich Jaeger, s.r.o.
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Kopřivnice - Vlčovice
Vznik:	Účetní jednotka vznikla zápisem do obchodního rejstříku dne 30.7.1999
Předmět podnikání:	Výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení
Základní kapitál:	11 000 000 Kč
Počet jednatelů:	1 jednatel společnosti

Erich Jaeger, s.r.o. patří do skupiny Erich Jaeger a je vlastněna mateřskou společností Erich Jaeger GmbH+KG.CO, která sídlí v německém městě Friedbergu. Celou skupina Erich

Jaeger vlastní kapitálový fond AD Capital. Skupina Erich Jaeger má dvě výrobní místa v Asii a právě v České republice a prodejní kanceláře v USA, Francii, Švédsku, Polsku, Itálii a Turecku.

Obrázek 4.1. - Logo firmy Erich Jaeger, s.r.o.



Ve společnosti Erich Jaeger se provádí malosériová výroba. Vyrábí se zde poměrně široká škála výrobků po malých sériích. Některé produkty výroby jsou sestavovány mechanicky, ale převážná část výrobků společnosti se montuje ručně. Vyrobené produkty se ze společnosti z 90 % vyváží do zahraničí z toho 70 % výroby putuje do mateřské společnosti v Německu. Z toho plyne, že společnost Erich Jaeger s.r.o. nejvíce spolupracuje se subjekty v Německu. Mimo Německa společnost nejčastěji spolupracuje s firmami ve Francii.

4.2 Způsob vedení účetnictví ve společnosti

Jak správně účtovat o podnikových zásobách je vysvětleno již v teoretické části, v kapitole 3 - Účtování o zásobách. Praktická část je zaměřena na způsob účtování o zásobách ve skutečné společnosti, ve které je účetnictví praktikováno již více než třináct let.

4.2.1 Základní informace o účetnictví ve vybrané společnosti

Účetnictvím ve společnosti Erich Jaeger, s.r.o. se zabývá účetní oddělení, které se skládá ze tří zaměstnanců účtárny a jednoho pracovníka controllingu. Účetnictví je vedeno podvojně a v souladu se zákonem 563/1991 Sb. a vyhláškou 500/2002 Sb. a jejich pozdějších novel. Pro účtování se ve společnosti využívá software SAP.

Do roku 2003 se ve společnosti účtovalo v účetním programu POHODA. V roce 2003 účtování přešlo do jiného programu a tím byl SAP. Důvodem změny účetního programu byl rostoucí objem výroby. Program POHODA již neměl takovou kapacitu, aby obsáhl veškeré

účetní případy, které bylo nutné ve společnosti zaúčtovat. Vedení společnosti proto rozhodlo o přechodu na software SAP, který se jevil jako vhodnější nástroj pro vedení účetnictví. Navíc SAP je využíván k účetnictví ve všech firmách skupiny Erich Jaeger.

Jednotlivá zaúčtování společnost rozlišuje na samostatných analytických účtech. Analytické účty jsou vytvářeny podle druhu zásoby. Každý druh zásoby má své číslo analytického účtu. Pro účtování zásob je využíván způsob A. Zásoby se tak po pořízení evidují na skladě a až při jejich výdeji do spotřeby přecházejí do nákladů.

Tab. 4.1 - Analytika účtů zásob ve vybrané společnosti

Zásoba	Syntetický účet	Analytický účet
Pořízený materiál	111	000 - 900
Materiál na skladě	112	100 - 500
Materiál na cestě	119	000
Nedokončená výroba	121	000 - 010
Polotovary	122	100 - 209
Výrobky	123	100 - 310
Pořízené zboží	131	000 - 900
Zboží na skladě	132	100 - 400
Zboží na cestě	139	000
Opravné položky k materiálu	191	000
Opravné položky k polotovarům	193	000
Opravné položky k výrobkům	194	000

Pro lepší pochopení poslouží následující příklad, který vysvětlí princip rozdělení syntetických účtů na účty analytické. Rozdělení analytických účtů je shodné s jejich rozdělením ve vybrané společnosti.

Příklad rozdělení syntetických účtů na analytické účty:

Společnost si pořídila v jeden den tři druhy materiálu. Jedná se o materiál, který se běžně využívá ve výrobě, balící materiál a náhradní díly. Pro lepší přehlednost zaeviduje pracovník účetního oddělení společnosti tyto druhy materiálu na odlišné analytické účty.

Běžný materiál se zapíše na účet 112.100

Balící materiál se zapíše na účet 112.300

Náhradní díly se zapíší na účet 112.400

V Tab. č. 4.1 je uvedeno, že pro pořízení materiálu i zboží je u každé složky majetku vyhrazené velké množství analytických účtů, v tomto případě až 900 účtů. Oproti tomu účet 112 - Materiál na skladě dělí analytika na 400 jednotlivých účtů a účet 132 - Zboží na skladě je rozdělen na 300 analytických účtů. Tento nepoměr v množství účtů při pořízení zásob a jejich skladování je způsoben tím, že se na účtech pořízení zásob u jednotlivých druhů eviduje zvlášť jejich cena pořízení a zvlášť náklady spojené s pořízením zásob, viz. kapitola 4.2.2.

4.2.2 Účtování o zásobách ve vybrané společnosti

V části věnované účtování o zásobách ve vybrané společnosti je uvedeno několik typických účetních případů týkajících se zásob. Účetní případy jsou převzaty z účetnictví společnosti Erich Jaeger, s.r.o. Proto je možné vidět, v jaké míře se přibližuje teorie účtování o zásobách, která je popsána v kapitole číslo 3, k účtování, které je využíváno v praxi ve výrobní společnosti, působící se na trhu více než třináct let.

Pořízení materiálu

Tab. 4.2 - Účtování pořízení materiálu ve vybrané společnosti

Doklad	Účetní případ	MD	D
FAP	Pořízení materiálu	111.000	321.OKD
FAP	Vedlejší náklady na pořízení materiálu (přeprava atd.)	111.100	321.OKD

Vysvětlivky:

OKD - osobní konto dodavatele - číslo, které od sebe odlišuje analytické účty dodavatelů

Je zjevné, že při pořízení materiálu je zvlášť evidovaná cena pořízení materiálu a vedlejší náklady spojené s pořízením. Oba účetní případy se zaúčtují na stejný syntetický účet, ale pomocí analytiky je možné zvlášť sledovat dvě významné složky, které společně tvoří pořizovací cenu materiálu. Taktéž účet dodavatelů je rozdělen na analytické účty podle toho, od kterého dodavatele je materiál pořízen. Účet 321 - Dodavatelé je pro všechny dodavatele stejný. Aby společnost poznala, od kterého dodavatele co pořídila a vůči kterému obchodnímu partnerovi vznikl společnosti závazek, jsou vytvořeny analytické účty. Označení analytického účtu je shodné s číslem osobního konta dodavatele.

Podobné účtování jako u materiálu je aplikováno také při pořízení zboží.

Zásoby na skladě

Příjem materiálu na sklad a vystavení příjemky se ve společnosti uskutečňuje na základě dodacího listu. Fakturu je možné zaúčtovat teprve po přijetí zboží zaměstnancem skladu a až dojde ke spárování objednávky, příjemky a faktury.

K uskladnění zásob společnost nevyužívá pouze svůj firemní sklad, který je umístěn v místě sídla společnosti, ale je využíván také sklad konsignační. Konsignační sklad je fyzický sklad materiálu, polotovarů nebo dokončených výrobků, který se nachází buď v místě sídla účetní jednotky, nebo je umístěn v přilehlém okolí. Na rozdíl od běžného skladu se formálně liší tím, že obsah skladu je ve vlastnictví dodavatele. Dodavatel poskytuje na své náklady skladovou zásobu umístěnou ve vlastních prostorách odběratele. Skladová zásoba je pak odběratelem dle jeho potřeb průběžně odčerpávána a je jím uhrazována v závislosti na odběrech ze skladu. Naproti tomu dodavatel obvykle konsignační sklad svého odběratele podle potřeb dozásobuje. Nespornou výhodou konsignačního skladu je to, že účetní jednotce nevznikají náklady na skladování zásob, uložených na tomto skladu. Předností konsignačního skladu je také ta skutečnost, že účetní jednotka má při nedostatku zásoby možnost téměř okamžitě chybějící zásobu doplnit, jelikož je konsignační sklad umístěn v okolí účetní jednotky. Nevzniká tak prodlení, které může vzniknout při dodávání zásob od vzdáleného sídla dodavatele.

Vybraná společnost, která je předmětem analýzy, skladuje v konsignačních skladech převážně vodiče, kterých se ve společnosti spotřebuje velké množství. Vodiče jsou pro společnost materiálem a tento materiál je podstatnou částí velké skupiny výrobků, které jsou ve společnosti zhotovovány. Důvod proč jsou uskladňovány právě vodiče v konsignačních skladech je ten, že dodávané množství je velice vysoké a byla by podstatně ovlivněna výše skladových zásob, kdyby byl tento materiál fyzicky evidován ve firemním skladě.

Skladování vodičů v konsignačním skladě, je správný krok k optimalizaci skladování zásob. Jelikož je při jedné zásilce dodáváno velké množství vodičů, které jsou spotřebovávány v průběhu delší doby, nejsou díky konsignaci ovlivněny skladové zásoby. Vodiče nezabírají místo na skladě, které je potřebné pro ostatní zásoby. Společnost si z konsignačního skladu odebere pouze takové množství vodičů, které potřebuje a do spotřeby se tak dostane jen takové množství materiálu, které se skutečně odebralo. Navíc tím, že jsou vodiče skladovány na konsignačním skladu dodavatelem, nevznikají společnosti náklady na skladování tohoto materiálu.

Tab. 4.3 - Účtování o materiálu na skladě ve vybrané společnosti

Doklad	Účetní případ	MD	D
P	Převzetí pořízeného materiálu na sklad	112.AE	111.AE
P	Příjem materiálu z konsignačního skladu	112.AE	112.500
V	Výdej materiálu ze skladu do výroby	501.AE	112.AE

Vysvětlivky: AE - Analytická evidence

Převzít materiál na sklad může společnost z mnoha analytických účtů, proto označení účtu 111.xxx v tabulce číslo 4.3. Stejně označení se nachází v této tabulce rovněž u účtu 112. Také tady má společnost na výběr z mnoha možností, na kterém analytickém účtu materiál evidovat. Účet 112 je analyticky rozdělen podle druhu zásoby.

- 112.100 Materiál na skladě - komponenty
- 112.200 Materiál na skladě - sady
- 112.210 Materiál na skladě pro neautomobilový průmysl
- 112.300 Materiál na skladě - balící
- 112.400 Materiál na skladě - náhradní díly
- 112.500 Materiál na skladě - konsignace

Zásoby, které jsou převedeny z konsignačního skladu do skladu společnosti, se musí vypsat z evidence konsignačního skladu tak, že se úbytek zásob zapíše na straně D účtu 112.500 a přírůstek této zásoby do skladu společnosti se zaeviduje opět na účet 112 s analytickým číslem podle druhu zásoby, například účet 112.100 Materiál na skladě - komponenty. Na tomto případě je vidět, podstatu analytických účtů.

Kdyby nebyla zvolena vhodná analytika, tak účetní případ, který je zaúčtován 112/112, se jeví jako absurdní a pro účetní jednotku matoucí, protože takovéto účtování značí to, že tentýž materiál byl vyskladněn a okamžitě zase převzat na sklad. Až analytické účty odhalí, že materiál byl převzat na sklad z jiného, konsignačního, skladu.

Vydávaný materiál ze skladu do spotřeby se vyčlení z účtu 112 s analytikou podle druhu materiálu a spotřeba materiálu se zaúčtuje do nákladů taktéž na analytické účty. V účetnictví je tak dobře vidět, kolik kusů kterého materiálu bylo spotřebováno a kolik kusů ještě zbývá na skladě.

V předchozím textu je názorně ukázáno, jak se ve společnosti Erich Jaeger účtuje o materiálu na skladě. Podobné účtování se využívá také u všech ostatních podnikových zásob, pouze se změní čísla účtů.

Vlastní výroba

Tab. 4.4 - Účtování polotovarů ve vybrané společnosti

Doklad	Účetní případ	MD	D
P	Přírůstek polotovarů na sklad	122.AE	612.AE
V	Výdej polotovarů ze skladu do výroby	612.AE	122.AE

V tabulce číslo 4.4 jsou uvedeny přírůstky a úbytky polotovarů vlastní výroby na skladě, podobný princip účtování se využívá také u nedokončené výroby a vlastních výrobků, rozdíl je pouze v číslech syntetických účtů.

Opět díky analytice je ve společnosti přehled o tom, kolik kusů určitého druhu vlastní výroby je na skladě k dispozici. V případě účtování změny stavu zmíněných polotovarů vlastní výroby je ve společnosti Erich Jaeger kvůli přehlednosti zavedeno hned 27 analytických účtů.

V každé účetní jednotce se individuálně účtuje o nedokončené výrobě jiným způsobem. V některých účetních jednotkách považují účtování o nedokončené výrobě za ztrátu času, jelikož by se musela veškerá nedokončená výroba na skladě, ale i v dílnách spočítat a zaevidovat. Proto se v takových firmách o nedokončené výrobě ani neúčtuje. O to víc je důležité vyzdvihnout fakt, že ve společnosti Erich Jaeger, s.r.o. se o nedokončené výrobě účtuje průběžně a to vždy jednou za měsíc.

Jak je vidět na několika případech, které jsou převzaty z praxe, je účetnictví ve skutečnosti daleko rozsáhlejší a složitější, než uvádí většina publikací, které se zabývají tímto tématem. Ve společnostech typu Erich Jaeger, s.r.o. je nutností rozdělit si syntetické účty, které vyčteme z účtového rozvrhu, na mnohem více analytických účtů. Pokud se udělá vše pro to, aby se dalo v analytických účtech vše jednoduše vyhledat, je toto rozdělení velký krok k tomu, jak zpřehlednit účtování. Přesto, že se počet účtů díky analytickému rozdělení mnohonásobně zvýší, vyplatí se tento krok uskutečnit. Účetní jednotka pak má dokonalý přehled o stavu jednotlivých zásob na skladě, nákladech na jednotlivé výrobky, ale také o výnosech z určitého druhu výrobku nebo jiných zásob.

Číselné označení analytických účtů může mít více než jen tři místa. Ve společnosti Erich Jaeger se využívá právě třímístného označení analytických účtů, což se jeví pro účely společnosti za dostačující počet. Ovšem pokud by se ve společnosti v budoucnu výroba více rozšířila a vzrostl by počet druhů výrobků, které je nutné evidovat, mohlo by dojít k situaci, že třímístné rozdělení analytiky již nebude postačovat. V tom případě by nezbyvalo zaměstnancům společnosti nic jiného, než zavést čtyřmístné dělení analytických účtů.

4.2.3 Inventarizace zásob ve vybrané společnosti

Pro účely inventarizace jsou zásoby ve společnosti rozděleny do tří skupin A, B a C, podle četnosti jejich pohybu ve společnosti. Pohybem zásob je v tomto textu myšlena četnost jejich příjmů na sklad a výdejů ze skladu.

Do skupiny A spadají zásoby, u kterých je četnost pohybu velmi vysoká. Příjmy a výdeje materiálu jsou uskutečňovány prakticky denně. U této skupiny zásob se provádí průběžná inventura každý měsíc. Ve skupině B se jedná o zásoby, u kterých není četnost pohybu tak vysoká jako je tomu u skupiny A. U této skupiny zásob se zjišťuje skutečný stav pomocí inventury jednou za půl roku. U poslední skupiny zásob C je prováděna inventura jednou za rok, protože pohyb majetku, zde obsaženého, je minimální.

Během inventarizace se nesmí provádět žádné příjmy a výdeje skladových zásob, aby těmito pohyby nebyly zkresleny stavy majetku na skladě. Skladník, který zajišťuje vydávání příjmemek a výdejek, nezapisuje příjmy a výdeje zásob do účetního programu, ale přijaté zásoby ukládá odděleně od již zaúčtovaných zásob. Až poté co je inventarizace ukončena, zapíše skladník všechny dosud nezapsané skladové příjemky a výdejky do účetního programu společnosti.

Následné zúčtování případných inventarizačních rozdílů bude provedeno k rozhodnému dni závěrky až po důkladném prověření těchto inventarizačních rozdílů. Inventarizační rozdíly jsou ve společnosti rozděleny pouze na manko a přebytek. Nezohledňuje se, zda je manko do normy nebo nad normu přirozených úbytků, jelikož zmetkovost při výrobě je zohledněna již ve vytvořených kalkulacích na výrobky.

Inventarizaci účetní jednotka neprovádí nahodile. Kdy a na kterém druhu zásob se uskuteční inventarizace, je ve společnosti ošetřeno ve vnitřní směrnici. Ve směrnici podniku je také uveden způsob provedení inventarizace.

4.2.4 Tvorba opravných položek k nevyužitým zásobám společnosti

Opravné položky na nevyužité zásoby se ve společnosti Erich Jaeger, s.r.o. tvoří ve třech fázích podle toho, jak dlouho zůstávají zásoby nevyužity.

- Doba nepoužitelnosti delší než 6 měsíců a kratší než 12 měsíců znamená vytvoření opravné položky ve výši 20 % účetní hodnoty zásoby;
- Doba nepoužitelnosti delší než 12 měsíců a kratší než 24 měsíců znamená vytvoření opravné položky ve výši 45 % účetní hodnoty zásoby;
- Doba nepoužitelnosti delší než 24 měsíců znamená vytvoření opravné položky ve výši 80 % účetní hodnoty zásoby.

O opravných položkách na zásoby se ve společnosti účtuje jednou ročně.

Stejně jako u inventarizace je způsobu tvorby opravných položek vyčleněna směrnice, kterou se zaměstnanci společnosti při práci s opravnými položkami musí řídit.

4.3 Analýza oceňování zásob

Ve společnosti Erich Jaeger, s.r.o. jsou zásoby důležitou součástí, do které jsou investovány značné finanční prostředky. To dokládá i skutečnost, že konečný stav zásob ve společnosti ke dni 31.12.2012 činil přibližně 106,5 milionů Kč, což představuje 40 % z celkové částky aktiv společnosti. Proto je důležité, aby podnikové zásoby byly správně řízeny a všechny operace týkající se zásob byly prováděny takovým způsobem, který bude zabezpečovat co největší užitek pro společnost.

Tab. 4.5 - Složení zásob na skladě v podniku Erich Jaeger, s.r.o. k 31.12.2012

Druh zásoby	Částka	Procentní vyjádření
Materiál	70 337 000 Kč	66,0 %
Nedokončená výroba a polotovary	12 455 000 Kč	11,7 %
Výrobky	20 281 000 Kč	19,0 %
Zboží	3 440 000 Kč	3,3 %
Zásoby celkem	106 513 000 Kč	100,0 %

Z tabulky č. 4.5 je zjevné, že největší, 66% zastoupení mezi zásobami na skladě má materiál. Naopak zboží se na skladě vyskytuje v porovnání s materiálem v docela malém množství.

Operací, které souvisejí se zásobami a které se dají kontrolovaně řídit, je mnoho. Následující část textu se zaměří pouze na jednu takovou problematiku, která je ovšem velice důležitá pro správné hospodaření se zásobami. Touto problematikou je ocenění zásob při jejich výdeji ze skladu do spotřeby.

4.3.1 Ocenování zásob ve vybrané společnosti při jejich pořízení

Materiál a zboží, které bylo společností nakoupeno od dodavatelů, se oceňuje ve skutečných pořizovacích cenách. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a výdaje s pořízením související. Do výdajů, které souvisejí s pořízením zásob, se v uvedené účetní jednotce zahrnují přepravné a clo.

Zásoby vlastní výroby se oceňují kalkulovanými vlastními náklady. Kalkulace na jednotlivé produkty vlastní výroby jsou aktualizovány jednou za rok. Vlastní náklady na nedokončenou výrobu, polotovary a výrobky obsahují materiál, práci, materiálovou a výrobní režii.

V předchozím odstavci se uvádí, že se nedokončená výroba, polotovary a výrobky ve společnosti oceňují shodným způsobem a všechny tyto produkty obsahují stejné náklady na jejich výrobu. Vzhledem k tomu, že se na nedokončené výrobě provádí méně pracovních úkonů, než je tomu u výrobku, který je již hotovým produktem, měl by tento fakt být zohledněn také v ocenění jednotlivých produktů. Bylo by vhodnější, kdyby se do ocenění nedokončené výroby zahrnuly pouze spotřebovaný materiál a práce. Materiálovou a výrobní režii by měly obsahovat výrobky, na kterých bylo uskutečněno daleko více úkonů ve výrobě. Také do ocenění polotovarů by se daly započítat materiálová a výrobní režie, jelikož také na polotovarech je odvedeno více práce než je tomu u nedokončené výroby, ale nedokončenou výrobu by bylo vhodné odlišit uvedeným způsobem.

4.3.2 Analýza ocenování zásob při jejich výdeji do spotřeby

Tato část se zaměřuje na již zmíněnou analýzu, která prověří, zda se ve společnosti využívá vhodná metoda pro ocenování zásob, které jsou vydávány do spotřeby. Ve společnosti se ocenění výdeje materiálu a zboží ze skladu počítá podle metody váženého aritmetického průměru. V analýze je porovnána, společností již využívaná, metoda váženého aritmetického průměru s další metodou, která se často ve firmách vyskytuje. Je to metoda FIFO. Analýza ukáže, která ze dvou uvedených metod je pro společnost Erich Jaeger, s.r.o. za současných podmínek výhodnější.

Vzhledem k tomu, že v uvedené společnosti jsou stovky druhů materiálu a u části z nich jsou pohyby na skladě téměř každodenní, bylo by vypracování analýzy, ve které by bylo porovnáváno ocenění všech zásob vyskytujících se na skladě, velice náročné a časově zdlouhavé. Proto je analýza zpracovaná na základě vzorku materiálu, který byl náhodně vybrán. Vybraný vzorek materiálu obsahuje 6 druhů materiálu, který je ve společnosti zahrnut do skupiny A, 6 druhů materiálu ze skupiny B a 6 druhů materiálu obsažených ve skupině C. Rozdělení materiálu do jednotlivých skupin je provedeno podle potřeb inventarizace. Inventarizační skupiny A, B a C jsou již blíže vysvětleny v předchozím textu (viz. kapitola 4.2.3).

Jelikož vybraná společnost oceňuje výdej materiálu ze skladu do spotřeby metodou váženého aritmetického průměru, bylo zapotřebí vypočítat ocenění výdeje materiálu pouze metodou FIFO. Celkové hodnoty ocenění výdeje materiálu za uplynulý rok 2012 metodou váženého aritmetického průměru byly převzaty z účetnictví vybrané společnosti.

V Tab. č. 4.6 jsou uvedeny hodnoty ocenění jednotlivých materiálů skupiny A za rok 2012. Tyto hodnoty jsou vypočítány na základě údajů získaných ze společnosti Erich Jaeger, s.r.o. a to ve dvou metodách. Ocenění jednotlivých materiálů při jejich výdeji do spotřeby je analyzováno za celý rok 2012 pomocí metody FIFO a váženého aritmetického průměru.

Tab. 4.6 - Ocenění materiálu skupiny A při jejich výdeji ze skladu

Název materiálu	Roční spotřeba	Hodnota materiálu vydaného se skladu		Rozdíl v ocenění
		FIFO	Vážený aritmetický průměr	
ŘÍDICÍ JEDNOTKA 12V SW NSL ABSCH RENAULT	17 698 ks	3 236 534,30 Kč	3 238 524,50 Kč	-1 990,20 Kč
KT-VLOŽKA 13P/12V DS S TESN. KT M “b“	22 187 ks	1 249 072,80 Kč	1 251 836,10 Kč	-2 763,30 Kč
KT-POUZDRO 13P/12V DO CR 1,5Q MY LAM “b“	26 926 ks	64 095,70 Kč	67 867,80 Kč	-3 772,10 Kč
MODUL KONTR NÁVĚSU HELLA VW/AUDI IV	16 441 ks	9 980 552,00 Kč	9 972 634,50 Kč	7 917,50 Kč
MODUL PŘÍVĚSNÉHO VOZÍKU 12V (13P) PSA	3 820 ks	3 627 520,80 Kč	3 647 355,90 Kč	-19 835,10 Kč
SVORK KOL-KONT 03P C 1,50MM MKR PLUS	130 803 KS	1 226 804,40 Kč	1 234 267,50 Kč	-7 463,10 Kč
Celkem		19 384 580,00 Kč	19 412 486,30 Kč	-27 906,30 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet ocenění výdeje materiálu skupiny A ze skladu do spotřeby - viz Příloha 1

Materiál ve skupině A je spotřebováván ve velkém množství a proto ocenění výdeje těchto materiálů ze skladu dosahuje až milionových částek. Je zjevné, že materiál obsažený ve skupině A, je pro výrobu nejdůležitější a tvoří její základ. Z výsledků vyplývá, že hodnota celkového ocenění výdeje uvedených materiálů skupiny A je u metody váženého aritmetického průměru vyšší o 27 906,30 Kč, než je tomu u ocenění metodou FIFO.

V Tab. č. 4.7 jsou uvedeny konečné hodnoty ocenění výdeje materiálu skupiny B ze skladu.

Tab. 4.7 - Ocenění materiálu skupiny B při jejich výdeji ze skladu

Název materiálu	Roční spotřeba	Hodnota materiálu vydaného ze skladu		Rozdíl v ocenění
		FIFO	Vážený aritmetický průměr	
FLRY-VODIC 0,50 S M-Ž DIN 72551 B	657 m	604,40 Kč	630,80 Kč	-26,40 Kč
SVORKOV PL POUZDRO 2P Č 4,8MM	493 ks	1 370,50 Kč	1 400,60 Kč	-30,10 Kč
VLOZKA ZAJISOVACI 13P/12V ZAS C	84 ks	304,10 Kč	296,60 Kč	7,50 Kč
KOTOUČOVÝ DRŽÁK 13P/12V DCKL DO Č	972 ks	690,10 Kč	703,50 Kč	-13,40 Kč
VIKO 13P/12V DO Č	5 480 ks	7 562,40 Kč	7 634,50 Kč	-72,10 Kč
OBJÍMKA HDL DO ČERNÁ	7 939 ks	10 241,30 Kč	11 057,30 Kč	-816,00 Kč
Celkem		20 772,80 Kč	21 723,30 Kč	-950,50 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet ocenění výdeje materiálu skupiny B ze skladu do spotřeby - viz Příloha 2

Rozdíl mezi spotřebou materiálu skupiny A a skupiny B je markantní. Jak lze vyčíst z Tab. č. 4.7, materiálu skupiny B se během roku spotřebuje mnohem méně, než materiálu ve skupině A. Spotřeba zde činí u některých materiálů pouze malé množství kusů, ale u jiných materiálů to je množství, které šplhá k několika tisícům kusů. Není proto překvapením, že rozdíl 950,50 Kč v hodnotách ocenění není tak velký, jako je tomu u materiálu skupiny A. Také u této skupiny materiálů je celková hodnota ocenění výdeje ze skladu vyšší u metody váženého aritmetického průměru.

Poslední skupina materiálů, která ještě zbývá je skupina C. Vypočtené hodnoty vybraných materiálů jsou uvedeny v Tab. č. 4.8.

Tab. 4.8 - Ocenění materiálu skupiny C při jejich výdeji ze skladu

Název materiálu	Roční spotřeba	Hodnota materiálu vydaného ze skladu		Rozdíl v ocenění
		FIFO	Vážený aritmetický průměr	
FLRY-VODIC 0,75 S R DIN 72551 B	241 m	397,70 Kč	362,80 Kč	34,90 Kč
FLRY-VODIC 0,75 M DIN 72551 B	450 m	630,00 Kč	591,80 Kč	38,20 Kč
FLRY-VODIC 0,75 Q Ž DIN 72551 B	373 m	533,40 Kč	534,70 Kč	-1,30 Kč
FLRY-VODIC 0,75 S F DIN 72551 B	604 m	887,90 Kč	853,30 Kč	34,60 Kč
FLRY-VODIC 1,00 S H-Ž DIN 72551 B	208 m	376,50 Kč	378,60 Kč	-2,10 Kč
FLRY-VODIČ 1,0 Q Č-Ž DIN 72551 B	733 m	1 414,70 Kč	1 353,60 Kč	61,10 Kč
Celkem		4 240,20 Kč	4 074,80 Kč	165,40 Kč

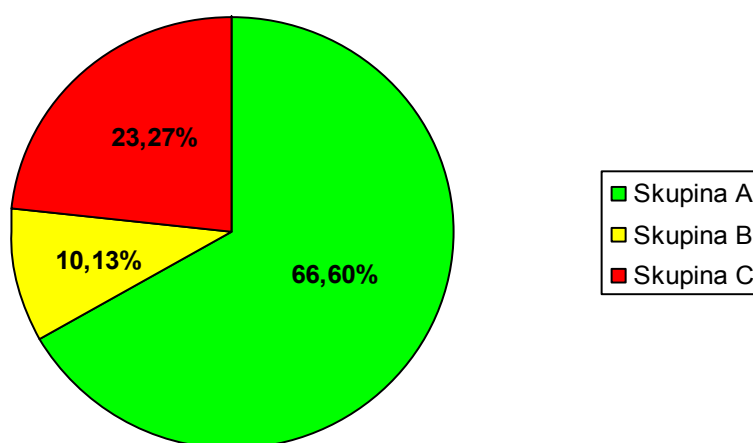
Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet ocenění výdeje materiálu skupiny C ze skladu do spotřeby - viz Příloha 3

Množství spotřebovaného materiálu ve skupině C je podobné jako je tomu u skupiny B. Dle Tab. č. 4.8 lze jednoznačně usoudit, že ve skupině C se objevuje především materiál vodič. Celková hodnota ocenění vybraných materiálů vychází vyšší u metody FIFO, ovšem tento rozdíl 165,40 Kč se jeví jako zanedbatelný.

Výsledek této analýzy je jednoznačný. Součet konečných hodnot ocenění u materiálů, které byly náhodně vybrány, ukazuje to, že hodnota ocenění vydaného materiálu ze skladu do výroby je vyšší u metody váženého aritmetického průměru. Rozdíl ocenění metodou váženého aritmetického průměru oproti metodě FIFO činí 28 691,40 Kč. Přitom nejvyšší podíl na tomto rozdílu má skupina materiálů A. Jaký podíl mají jednotlivé skupiny na celkovém množství materiálu ve společnosti je uvedeno v grafu č. 4.1

Graf 4.1 - Podíl jednotlivých skupin na celkovém množství materiálu v Erich Jaegr, s.r.o.



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu je vidět, že pro optimální řízení materiálu ve společnosti je prvořadý materiál skupiny A.

Z výsledků, které vyplynuly z analýzy, lze obecně říct, že pro firmu, která v budoucnu hodlá investovat a bude si na tyto investice chtít vzít úvěr od banky, je výhodnější metoda FIFO. Spotřeba materiálu se totiž projevuje v nákladech účetní jednotky. Čím nižší náklady firma vykáže, tím vyšší bude mít výsledek hospodaření. Když v bance uvidí, že firma vykazuje dostatečně vysoký hospodářský výsledek, ochotněji poskytnou účetní jednotce úvěr. Naopak pokud firma neuvažuje o investici, bude zřejmě hlavním odvádět co nejnížší daně státu. Pro

takovou firmu je na základě výsledků analýzy výhodnější metoda váženého aritmetického průměru, kdy je hodnota ocenění výdeje materiálů do spotřeby vyšší, než u metody FIFO. Díky vyšším nákladům se sice účetní jednotce sníží výsledek hospodaření, ale zároveň to znamená nižší odvod daně státu. Prostředky, které by jinak získal stát, zůstávají v podniku.

A nyní konkrétně co znamená výsledek uvedené analýzy pro společnost Erich Jaeger, s.r.o. Vedení společnosti rozhodlo pro rok 2013 o dvou investicích do výrobních strojů celkově za 2 375 000 Kč. Ovšem na tyto investice si společnost nehodlá brát úvěr od banky. Investice budou uhrazeny z vlastních zdrojů společnosti. Jelikož jsou ve společnosti Erich Jaeger, s.r.o. schopni hradit investice z vlastních zdrojů, je pro ně výhodnější oceňování zásob metodou váženého aritmetického průměru. Tato metoda totiž společnosti ušetří finanční prostředky, které by jinak odvedla státu v podobě daní. Jelikož už je v této společnosti metoda váženého aritmetického průměru využívána, nezbyvá než vyzdvihnout fakt, že je ve společnosti Erich Jaeger vhodně zvolená metoda oceňování zásob při výdeji ze skladu do spotřeby.

Metoda FIFO by pro společnost byla výhodnější ve chvíli, kdy by uvedené investice nepokryla z vlastních zdrojů a byla by nucena vzít si úvěr od banky.

5 Závěr

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku účtování a oceňování zásob v podniku. Zásoby jsou pro výrobní účetní jednotky základním stavebním kamenem pro zhotovení výrobků, jejichž prodejem je docíleno zisku. Zásoby jsou pro podnik aktiva, v účetnictví vykazována jako oběžný majetek. V účtovém rozvrhu jsou jim vyhrazeny skupiny účtů 11, 12 a 13. Jaký způsob účtování o zásobách si účetní jednotky zvolí je pouze na nich. Zda to bude průběžně pomocí způsobu A, kdy má účetní jednotka během roku přehled o stavu zásob nebo způsobem B, který je náročný na správnost skladové evidence, ale o zásobách na skladě se účtuje až na konci účetního období. Stejně tak existuje možnost volby metody, podle které se budou v účetní jednotce oceňovat zásoby vydávané ze skladu do spotřeby. Vedení firem si musí ujasnit své priority, zda uvažují v budoucnosti o investicích, a nebo bude strategie firmy zaměřena na maximalizaci zisku a podle toho zvolit vhodnou metodu oceňování zásob. Celkově jsou čtyři alternativy a to metody váženého aritmetického průměru, FIFO, pevné skladové ceny s odchylkou a nebo oceňování ve skutečných pořizovacích cenách.

Jedním z cílů bakalářské práce bylo názorně ukázat, jaký je rozdíl mezi teorií účtování a jeho praktickým využitím. Jak je uvedeno na příkladu vybrané výrobní společnosti, skutečné účetnictví působí daleko rozsáhlejším dojmem, než je uváděno v teorii. Hlavním cílem práce byla analýza oceňování zásob ve vybrané společnosti. V této analýze byly porovnávány dva způsoby oceňování zásob při jejich výdeji do spotřeby. Vyšlo najevo, že za daných podmínek je pro vybranou společnost výhodnější oceňování zásob pomocí metody váženého aritmetického průměru než metodou FIFO. Jelikož společnost již tuto metodu využívá, zní verdikt zhodnocení analýzy jednoznačně. Ve společnosti, která poskytla data nutná k uskutečnění analýzy, mají vhodně zvolenou metodu ocenění vydávaných zásob ze skladu a nebylo by na místě, tuto metodu měnit.

Seznam použité literatury

Seznam publikací

1. JINDROVÁ, Blanka. *Účetní souvztažnosti v kostce pro podnikatelskou sféru*. 5. vyd. Praha: Verlag Dashöfer, 2012. 296 s. ISBN 978-80-86897-50-9.
2. KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2012*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 440s. ISBN 978-80-7263-726-3.
3. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB - TU Ostrava, 2011. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
4. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2012*. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 712 s. ISBN 978-80-7357-744-5.
5. LOUŠA, František. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 184 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
6. MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2012*. 1. vyd. Brno: Edika, 2012. 291 s. ISBN 978-80-266-0040-4.
7. RUBÁKOVÁ, Věra. *Praktické účetní případy 2009*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 168 s. ISBN 978-80-247-2997-8.
8. ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví*. 1. vyd. Znojmo: Tiskárny Havlíčkův Brod, 2009. 235 s. ISBN 978-80-87237-09-0

Seznam použitých zákonů

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Seznam ostatních zdrojů

Výroční zpráva za rok 2012 společnosti Erich Jaeger, s.r.o.

Vnitřní směrnice společnosti Erich Jaeger, s.r.o.

Vnitřní informační systém společnosti Erich Jaeger, s.r.o.

Seznam zkratek

AE	analytická evidence
ČNB	Česká národní banka
D	dal
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FAP	faktura přijatá
FAV	faktura vydaná
FIFO	First in, first out
JCD	jednotná celní deklarace
LIFO	Last in, first out
m	metr
MD	má dáti
OKD	osobní konto dodavatele
P	příjemka
PPD	příjmový pokladní doklad
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
V	výdejka
VBÚ	výpis z bankovního účtu
VPD	výdajový pokladní doklad
VÚD	vnitřní účetní doklad

Seznam tabulek

Tab. 2.1 - Ocenění vlastní činnosti při různých druzích výroby dle vyhlášky 500/2002 Sb.	9
Tab. 2.2 - Zadání příkladu na metodu skutečných pořizovacích cen	10
Tab. 2.3 - Řešení příkladu na metodu skutečných pořizovacích cen	11
Tab. 2.4 - Zadání příkladu na metodu FIFO	11
Tab. 2.5 - Řešení příkladu na metodu FIFO	12
Tab. 2.6 - Zadání příkladu na vážený aritmetický průměr	13
Tab. 2.8 - Zadání příkladu na pevnou skladovou cenu s odchylkou	14
Tab. 2.9 - Řešení příkladu na metodu pevné skladové ceny s odchylkou	14
Tab. 2.10 - Výpočet odchylky	14
Tab. 2.11 - Zadání příkladu na metodu LIFO	15
Tab. 2.12 - Řešení příkladu na metodu LIFO	15
Tab. 3.1 - Účtování pořízení materiálu	20
Tab. 3.2 - Účtování o materiálu na skladě způsobem A	21
Tab. 3.3 - Účtování o materiálu na skladě způsobem B	22
Tab. 3.4 - Účtování materiálu na cestě	23
Tab. 3.5 - Způsob účtování nevyfakturovaných dodávek	24
Tab. 3.6 - Účtování o nedokončené výrobě	25
Tab. 3.7 - Účtování o polotovarech vlastní výroby	26
Tab. 3.8 - Účtování o výrobcích	27
Tab. 3.9 - Účtování o zvířatech jakožto zásobě	27
Tab. 3.10 - Účtování pořízení zboží	28
Tab. 3.11 - Účtování o zboží na skladě a prodejnách způsobem A	29
Tab. 3.12 - Účtování o zboží na skladě a prodejnách způsobem B	30
Tab. 3.13 - Účtování zboží na cestě	31
Tab. 3.14 - Způsob účtování poskytnutých záloh na zásoby	32
Tab. 3.15 - Způsob účtování opravných položek k zásobám	33
Tab. 3.16 - Účtování prodeje materiálu	35
Tab. 3.17 - Účtování mank a škod na zásobách	36
Tab. 4.1 - Analytika účtů zásob ve vybrané společnosti	40
Tab. 4.2 - Účtování pořízení materiálu ve vybrané společnosti	41
Tab. 4.3 - Účtování o materiálu na skladě ve vybrané společnosti	43
Tab. 4.4 - Účtování polotovarů ve vybrané společnosti	44
Tab. 4.5 - Složení zásob na skladě v podniku Erich Jaeger, s.r.o. k 31.12.2012	46
Tab. 4.6 - Ocenění materiálu skupiny A při jejich výdeji ze skladu	49
Tab. 4.7 - Ocenění materiálu skupiny B při jejich výdeji ze skladu	50
Tab. 4.8 - Ocenění materiálu skupiny C při jejich výdeji ze skladu	51

Seznam vzorců

Vzorec 2.1 - Výpočet váženého aritmetického průměru	12
---	----

Seznam schémat

Schéma 3.1 - Účtování zásob způsobem A	19
Schéma 3.2 - Účtování zásob způsobem B	19

Seznam obrázků

Obrázek 4.1. - Logo firmy Erich Jaeger, s.r.o.	39
---	----

Seznam grafů

Graf 4.1 - Podíl jednotlivých skupin na celkovém množství materiálu v Erich Jaegru	52
--	----

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 SB. - autorský zákon, zejména § 35 - užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. 5. 2013



Jiří Jašek

Seznam příloh

Příloha č. 1 - Výpočet ocenění výdeje zásob skupiny A metodou FIFO

Příloha č. 2 - Výpočet ocenění výdeje zásob skupiny B metodou FIFO

Příloha č. 3 - Výpočet ocenění výdeje zásob skupiny C metodou FIFO